

ANALYSIS OF INTERNATIONAL PUBLICATIONS ON TAX AGGRESSIVITY AND ALTERNATIVE TAX MANAGEMENT STRATEGIES

Copyright © 2024 Fipecafi. Todos os direitos reservados.

Artigo avaliado por *Double Blind Review*.

DOI: <https://doi.org/10.53826/2763-7069.v3n2.2022.id73>

Fellipe Matos Guerra

Doutorado em Ciências da Informação pela Universidade Fernando Pessoa, UFP, Portugal. Mestrado profissional em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará – UFC, (Brasil)

fellipe@compliance-ce.com.br

RESUMO

A gestão tributária adequada, busca diminuir a carga tributária das empresas e mitigar riscos fiscais. Por outro lado, uma conduta mais agressiva representa um caminho arriscado que aumenta as chances da criação de passivos tributários e pode prejudicar tanto as finanças como a reputação da empresa. Considerando este cenário, o presente artigo tem por objetivo analisar as publicações internacionais sobre agressividade fiscal e as estratégias legais alternativas de gestão tributária. De modo complementar, busca-se oferecer uma discussão teórico empírica a respeito das características e consequências da adoção de ambas as práticas. Para tal, o estudo utiliza uma revisão sistemática da literatura no período de 2013 a 2022 dos artigos disponíveis na base de dados Scopus®. A partir da estatística descritiva é possível construir evidências. Estas por sua vez mostram um crescente interesse científico pela gestão tributária ao longo do tempo, refletindo sua importância no campo da contabilidade. Tanto as estratégias fiscais legais quanto as práticas questionáveis despertaram um interesse crescente entre os profissionais, pesquisadores, países e universidades ao redor do mundo, indicando sua relevância global e uma diversidade de contribuições. Em termos de reflexão teórica empírica denota-se que a gestão tributária, baseada em compliance tributário, representa uma opção legal e segura para minimizar os custos fiscais das empresas. Por outro lado, a agressividade fiscal apresenta riscos significativos para a reputação dos negócios, criando passivos tributários e expondo-os a multas e processos. A pesquisa contribui para orientar os profissionais de contabilidade e gestores empresariais na tomada de decisões.

Palavras-chave: Gestão Tributária; Agressividade Fiscal; Estratégias Legais; Pesquisa Bibliográfica.

ABSTRACT

Proper tax management seeks to reduce the tax burden of companies and mitigate tax risks. On the other hand, a more aggressive conduct represents a risky path that increases the chances of creating tax liabilities and can damage both the finances and the reputation of the company. Considering this scenario, this article aims to analyze international publications on tax aggressiveness and alternative legal tax management strategies. Complementarily, we seek to offer an empirical theoretical discussion about the characteristics and consequences of adopting both practices. To this end, the study

uses a systematic literature review from 2013 to 2022 of articles available in the Scopus® database. From descriptive statistics it is possible to build evidence. These in turn show a growing scientific interest in tax management over time, reflecting its importance in the field of accounting. Both legal tax strategies and questionable practices have aroused growing interest among practitioners, researchers, countries and universities around the world, indicating their global relevance and diversity of contributions. In terms of empirical theoretical reflection, it is denoted that tax management, based on tax compliance, represents a legal and safe option to minimize the tax costs of companies. On the other hand, tax aggressiveness poses significant risks to the reputation of businesses, creating tax liabilities and exposing them to fines and lawsuits. The research contributes to guide accounting professionals and business managers in decision-making.

Keywords: Tax Management; Tax Aggressiveness; Legal Strategies; Bibliographic Research.

1. INTRODUÇÃO

A Gestão Tributária é uma área de relevância para a administração financeira das empresas, independentemente de seu porte ou ramo de atuação. Seu principal objetivo é buscar a diminuição da carga tributária de forma legal e, ao mesmo tempo, mitigar riscos fiscais. Nesse contexto, surgem duas abordagens distintas: a gestão tributária adequada e a agressividade fiscal. A gestão tributária adequada engloba a elaboração de estratégias para otimizar o uso dos recursos financeiros disponíveis e reduzir a carga tributária de forma lícita. Essas estratégias baseiam-se no cumprimento das leis fiscais e na utilização de incentivos e mecanismos legais disponíveis. A gestão tributária adequada busca alcançar benefícios financeiros, garantir a conformidade fiscal e proteger a reputação da empresa.

Por outro lado, a agressividade fiscal consiste na adoção de práticas questionáveis com o objetivo de reduzir impostos, mesmo que à margem da legalidade. Embora possa não configurar uma violação da lei, a agressividade fiscal representa um caminho arriscado que pode criar passivos tributários e prejudicar tanto as finanças como a reputação da empresa. Estudos (MARTINEZ, 2017; RAMOS; MARTINEZ, 2018; MARTINEZ; SANTANA JÚNIOR; SENA, 2022; FRANÇA; BEZERRA, 2022) têm evidenciado que a adoção de práticas agressivas pode acarretar multas, processos legais e perda de confiança por parte dos consumidores (MARTINEZ, 2017). As implicações financeiras e reputacionais da agressividade fiscal são significativas. Além disso, a perda de confiança por parte dos consumidores pode resultar em uma redução das vendas e afetar a imagem da empresa no mercado, inclusive a sua continuidade.

Diante desse reconhecimento, a escolha entre as estratégias alternativas legais na gestão tributária e a agressividade fiscal, assume uma importância crucial na continuidade das empresas. Recomenda-se que essa escolha deve ser embasada em uma análise criteriosa do contexto da empresa, considerando variáveis a exemplo de porte, ramo de atuação, objetivos financeiros e estratégicos de curto e longo prazo, bem como o cumprimento das leis fiscais. Optar pela gestão tributária adequada, que se baseia em práticas legais e transparentes, pode trazer benefícios financeiros sustentáveis e preservar a reputação corporativa. Enquanto a agressividade fiscal pode resultar em um aumento do fluxo de caixa e gerar lucro a um custo que pode colocar em voga a reputação da empresa (HANLON; HEITZMAN, 2010)

Além disso, deve-se destacar o risco adicional que a adoção de práticas agressivas representa para a imagem dos gestores e diretores da empresa, uma vez que comprometem negativamente suas carreiras profissionais. Ao contrário, estratégias adequadas de gestão tributária podem gerar benefícios para a reputação corporativa, por demonstrar a preocupação com o cumprimento da legislação tributária e social do País (GAVAZZA; SICILIANI, 2018).

Portanto, este estudo tem como objetivo analisar as publicações internacionais sobre agressividade fiscal e estratégias alternativas legais na gestão tributária. De modo complementar, busca-se oferecer uma discussão teórico empírica a respeito das características e consequências da prática de agressividade fiscal e da adoção de estratégias fiscais adequadas.

A problemática em relação à agressividade fiscal versus as alternativas legais na gestão tributária reside no fato de muitas empresas adotarem práticas questionáveis visando à redução de impostos, sem se atentar aos riscos e consequências legais e de imagem que podem acarretar. Por outro lado, um planejamento tributário adequado pode ser, muitas vezes, pouco conhecido pelas empresas, o que as expõe a riscos. Diante disso, a escolha entre essas duas opções torna-se um desafio para gestores e profissionais de contabilidade, e essa problemática se faz relevante e atual na busca por uma gestão tributária mais ética, eficaz e segura.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Definições e características da agressividade fiscal na gestão tributária

A agressividade fiscal ou elusão fiscal é uma prática que se baseia na interpretação questionável de leis fiscais para reduzir a carga tributária de empresas (Ferreira, 2019). De acordo com essa prática, as empresas utilizam diversas estratégias para minimizar o pagamento de impostos, como o uso das chamadas brechas na legislação e a realização de operações falsas e transações que em alguns casos chegam a desviar a receita para subsidiárias em países com menor carga tributária (Oliveira, 2020).

Embora a agressividade fiscal possa parecer atrativa no curto prazo, oferecendo uma oportunidade imediata às empresas para reduzir seus custos tributários e aumentar os lucros, esta representa um risco considerável à reputação e legalidade das empresas (CHEN; PRASAD, 2021). A adoção de práticas agressivas pode levar a muitas consequências negativas, como multas de valores elevados, processos judiciais e a perda da confiança do mercado no negócio (HAJI-BAZZI; ZHAO; HE, 2020).

Uma das principais questões legais envolvidas na agressividade fiscal é a determinação do que se configura como planejamento tributário (SILVA; LOIOLA, 2021). O planejamento tributário é permitido e deve ser usado para gerenciar os custos fiscais da empresa. Por outro lado, quando a questão de tributação alcança os aspectos tributários é preciso reconhecer que existem práticas classificadas com as seguintes naturezas elisão, evasão. A elisão fiscal pode ser entendida como uma prática legal de planejamento tributário, no qual os contribuintes buscam reduzir a carga tributária de forma lícita, aproveitando-se de brechas e incentivos fiscais previstos na legislação tributária brasileira. Nesta direção, a utilização de benefícios

fiscais previstos em leis, como a Lei do Bem (Lei 11.965/2005) Lei de Informática (Lei 7.232/1984) uso de incentivos para investimentos em determinados setores econômicos podem ser caracterizados como estratégias de elisão fiscal praticado e utilizado pelas empresas (ASSUNÇÃO, 2011; SILVERIO, 2013).

A evasão fiscal é considerada uma violação da legislação tributária e pode levar a graves consequências para as empresas, inclusive colocar em risco a continuidade das suas operações. Além disso, a evasão fiscal envolve a prática ilegal de não declarar ou subdeclarar rendimentos ou bens para evitar o pagamento de impostos devidos, essa situação é bem corriqueira no Brasil, se observamos os casos de corrupção que as empresas brasileiras têm se envolvido nos últimos anos. Nesta direção, a elisão fiscal se baseia em utilizar estratégias e mecanismos legais para reduzir a carga tributária de maneira eficiente e dentro dos limites da lei. Existem inúmeras formas de uma presa cometer evasão fiscal, a saber (i) omitir o volume fidedigno de rendimentos obtidos no período, (ii) subfaturar receitas ou superfaturar despesas para reduzir o lucro tributável, (iii) não revelar informações a respeito de posse de bens, (iv) utilizar-se de esquemas fraudulentos, como empresas de fachada. Estes são alguns exemplos que permeiam esta prática (SILVA; LOIOLA, 2021; VELLO; MARTINEZ, 2014).

Diante dos riscos e consequências da adoção de práticas agressivas de redução da carga tributária, é recomendado que as empresas busquem alternativas legais e planejadas para gerenciar e reduzir seus custos fiscais.

2.2 As opções alternativas legais disponíveis para reduzir a carga tributária

Uma das abordagens alternativas viável para a redução da carga tributária é a realização de um estudo cuidadoso das operações fiscais e legislação aplicáveis a cada empresa considerando em específico as particularidades do negócio. De acordo com Araújo et al. (2020) e Marques e Silva (2019), o planejamento tributário consiste na utilização de disposições legais para a configuração de uma estrutura empresarial vantajosa do ponto de vista fiscal, sem violar a legislação. Assim, a realização de investimentos em países com regimes fiscais mais favoráveis e a utilização de incentivos fiscais legalmente permitidos são algumas das opções presentes no planejamento tributário a serem consideradas pelas empresas.

Outra opção legal é a revisão dos contratos e estruturas societárias da empresa, a fim de identificar oportunidades de economia fiscal. De acordo com Rocha et al. (2020), a reorganização empresarial pode ser utilizada como uma estratégia de planejamento tributário para reduzir os impactos fiscais das atividades comerciais e dos investimentos. A utilização de empresas subsidiárias e *holdings* pode ser uma opção a ser considerada no escopo do planejamento tributário, garantindo a separação de atividades empresariais e a maximização das oportunidades de economia fiscal. Essa estrutura de organização tem sido utilizada de forma comumente pelas empresas brasileiras, como uma alternativa a gestão e busca por economia tributária (ARAÚJO; PAULUS; QUEIROZ, 2017).

Com a adoção de uma abordagem mais assertiva e estratégica, é possível ainda reduzir a carga tributária das empresas por meio da gestão de incentivos fiscais voltados para o fomento à inovação e desenvolvimento de setores estratégicos (LOPES; SILVA; SOUSA, 2021; OLIVEIRA; SILVA, 2020). O incentivo à pesquisa e ao desenvolvimento de produtos e serviços pode se mostrar um diferencial

competitivo para a empresa. Assim, por meio da Lei do Bem por exemplo é possível construir cenários de economia fiscal que contribuem para a competitividade e permanência na empresa no mercado (LOPES; BEUREN, 2016; OLIVEIRA; ZABA; FORTE 2017).

Em virtude do exposto, a utilização das opções alternativas legais disponíveis, como o planejamento tributário, a revisão dos contratos e estruturas societárias e a gestão de incentivos fiscais, pode ser efetiva para a redução da carga tributária das empresas sem infringir a legislação tributária. Entretanto, é importante ressaltar que qualquer medida a ser adotada precisa ser avaliada caso a caso, considerando o contexto empresarial e as regras fiscais aplicáveis a cada empresa e a cada segmento, isso porque o Brasil demanda por particularidades que se alteram inclusive de Estado para Estado (ARAÚJO; PAULUS; QUEIROZ, 2017).

Além das opções destacadas existem alternativas legais disponíveis para reduzir a carga tributária. Neste aspecto cabe ao profissional que atua na área em específico os contadores adotarem medidas que melhor possam responder às especificidades do negócio e a localização geográfica em termos de estado que a entidade está lotada, o que é determinante em termos de tributação hoje no Brasil, se pensarmos nos aspectos envolvendo incentivos de permanência da empresa ou indústria na região.

2.3 Abordagem comparativa para avaliar as vantagens e desvantagens da agressividade fiscal e do planejamento tributário adequado

Segundo Chen e Prasad (2021), a adoção de práticas fiscais agressivas por organizações podem levar estas a incorrer em sanções fiscais, multas e perda de reputação de imagem, o que pode ser especialmente negativo em setores altamente regulamentados, como o setor de saneamento básico, bens de consumo, energia elétrica, dentre outros. Por outro lado, a estratégia alternativa baseada em planejamento tributário é amplamente recomendada por oferecer boas oportunidades para empresas minimizarem suas responsabilidades fiscais de forma legal e segura (KARIM; KEDIR; ALIYU, 2021). Diferente da agressividade fiscal, esta última consegue contribuir com a gestão tributária da empresa de modo mais eficaz e apoiada na legalidade e não por meio de brechas legais (OLIVEIRA, 2020).

Em relação ao impacto das estratégias na imagem das empresas, Gavazza e Siciliani (2018) analisaram a relação entre a agressividade fiscal e a reputação corporativa. De acordo com os autores, a adoção de práticas agressivas pode ter um efeito negativo significativo na imagem da empresa, acarretando na perda da confiança dos clientes, dos fornecedores e dos investidores. Já a adoção de estratégias alternativas que buscam reduzir as obrigações fiscais de forma legal pode contribuir positivamente para a reputação da empresa (HAMANN; STROBL, 2020).

Haji-Bazzi, Zhao e He (2020) compararam o retorno financeiro esperado de diferentes estratégias tributárias e concluíram que a utilização de práticas agressivas geralmente não é vantajosa, pois os gastos e riscos associados superam os ganhos fiscais. Por outro lado, a adoção de estratégias alternativas que levam em consideração a consistência dos objetivos de longo prazo da empresa o que pode levar a um significativo retorno financeiro (KARIM; KEDIR; ALIYU, 2021). Nesta direção, a literatura tem apontado que o planejamento tributário adequado, sustentado no compliance fiscal, é um caminho mais seguro e profícuo para as gestões das organizações alcançarem a diminuição da carga tributária e a mitigação de riscos.

A análise comparativa entre agressividade fiscal e estratégias alternativas na gestão tributária pode ser feita considerando os objetivos específicos que foram apresentados pela organização. Considerando o conjunto de evidências apresentadas, denota-se que, as estratégias alternativas baseadas em planejamento tributário são mais vantajosas, pois apresentam menor grau de risco, impacto positivo na imagem da empresa e maior retorno financeiro esperado.

2.4 As melhores práticas recomendadas para a gestão tributária

As melhores práticas recomendadas para a gestão tributária têm como objetivo principal maximizar o uso dos recursos financeiros disponíveis, reduzindo a carga tributária sem violar as leis fiscais (FERNANDES, 2022). Para tanto, é necessário contar com um conhecimento aprofundado das normas tributárias e estar atento às mudanças que ocorrem no cenário fiscal. De acordo com Pettersen e Gac (2021) existem algumas diretrizes que devem ser seguidas para garantir o cumprimento das normas fiscais, tais como: estabelecimento de uma política tributária clara, realização de planejamento tributário com orientação de profissional contábil, realização de auditoria interna, aperfeiçoamento da gestão do *compliance* fiscal e acompanhamento das mudanças fiscais.

No que se refere às estratégias alternativas legais, a opção mais comum é o planejamento tributário. Segundo Gomes, Dias e Mendonça (2020), o planejamento tributário pode ser considerado uma ferramenta legal de gestão fiscal que tem como objetivo a redução de custos fiscais. Entretanto, o planejamento tributário deve ser pautado em análises concretas e antecedentes que apresentem a real necessidade e viabilidade econômica do plano para a empresa, evitando-se a prática de simulações fiscais que possuam o único propósito de reduzir a carga tributária (GOMES; DIAS; MENDONÇA, 2020).

Outra prática recomendada para a gestão tributária é a realização de auditorias internas periódicas, como ressalta Oliveira e Cunha (2021). As auditorias são importantes para identificar eventuais desvios fiscais, irregularidades e oportunidades para otimização da carga tributária. Dessa forma, é possível avaliar os procedimentos internos e assegurar que a empresa esteja em conformidade com as normas tributárias, minimizando riscos fiscais e aumentando a transparência das operações (OLIVEIRA; CUNHA, 2021).

Além das práticas mencionadas, outra recomendação importante é a adoção de *softwares* especializados em gestão fiscal, conforme sugerido por Lima e Silva (2021). Esses *softwares* permitem uma gestão integrada e automatizada dos processos fiscais da empresa, tornando o gerenciamento tributário mais eficiente e seguro. Assim, é possível garantir o cumprimento das obrigações fiscais e otimizar os resultados financeiros, sem recorrer a estratégias agressivas que possam comprometer a imagem da empresa (LIMA; SILVA, 2021).

A partir do contexto elencado, é observado que as melhores práticas recomendadas para a gestão tributária passam pela adoção de estratégias alternativas legais, como o planejamento tributário, auditorias internas e uso de *softwares* especializados, sendo fundamental que essas estratégias estejam sempre em conformidade com as normas tributárias vigentes. Para tanto, é importante ressaltar a relevância de profissionais contábeis atuarem de forma proativa na gestão tributária das empresas e promoverem uma cultura de *compliance* fiscal.

Diante dos desafios e mudanças constantes na gestão tributária empresarial, recomenda-se que as empresas adotem as melhores práticas e estratégias de *compliance* fiscal. Ao mesmo tempo, é fundamental que as empresas estejam preparadas para enfrentar os novos mecanismos regulatórios, mudanças nas normas tributárias e maior colaboração entre as autoridades fiscais. Nesse sentido, a gestão tributária estratégica é um importante aliado das empresas para garantir a integridade fiscal e a competitividade no mercado, sem prejuízos financeiros.

2.5 Os desafios e tendências atuais para a gestão tributária

A gestão tributária vem enfrentando desafios e mudanças significativas, com a crescente ênfase das autoridades fiscais em fiscalizar e coibir práticas agressivas das empresas na gestão fiscal. De acordo com Braganza (2020), há uma tendência mundial em aumentar a *accountability* e transparência das empresas no que se refere ao cumprimento das obrigações fiscais. Para isso, têm surgido novos mecanismos regulatórios destinados a garantir a integridade na gestão fiscal empresarial.

Um desses mecanismos é a implementação de relatórios de sustentabilidade fiscal, conforme evidenciado por Farias e Lima (2021). Esses relatórios devem apresentar informações relativas à estrutura de gerenciamento fiscal e medidas adotadas pelas empresas para garantir o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, a tendência é que haja uma maior colaboração entre as autoridades fiscais nacionais e internacionais, com a finalidade de evitar a evasão fiscal (OLIVEIRA et al., 2020).

Outro desafio para as empresas é a necessidade de se adaptar às mudanças das normas tributárias. A crescente complexidade das regras fiscais, especialmente no cenário globalizado, tem levado as empresas a buscarem cada vez mais profissionais especializados em direito tributário, contabilidade e *compliance* fiscal, na intenção de solucionar problemas tributários e propor mecanismos de economia tributária em conformidade com a legislação vigente (FERREIRA et al., 2021; GUIMARÃES et al., 2020).

Do ponto de vista prático, esses desafios exigem das empresas a adoção de estratégias de gestão tributária que sejam capazes de garantir a integridade fiscal, sem sacrificar a competitividade e o desempenho financeiro. Nesta direção, a gestão tributária estratégica permite às empresas identificar as melhores opções legais para minimizar a carga tributária e otimizar o uso dos recursos financeiros disponíveis (MONTEIRO; FEIJÓ, 2021).

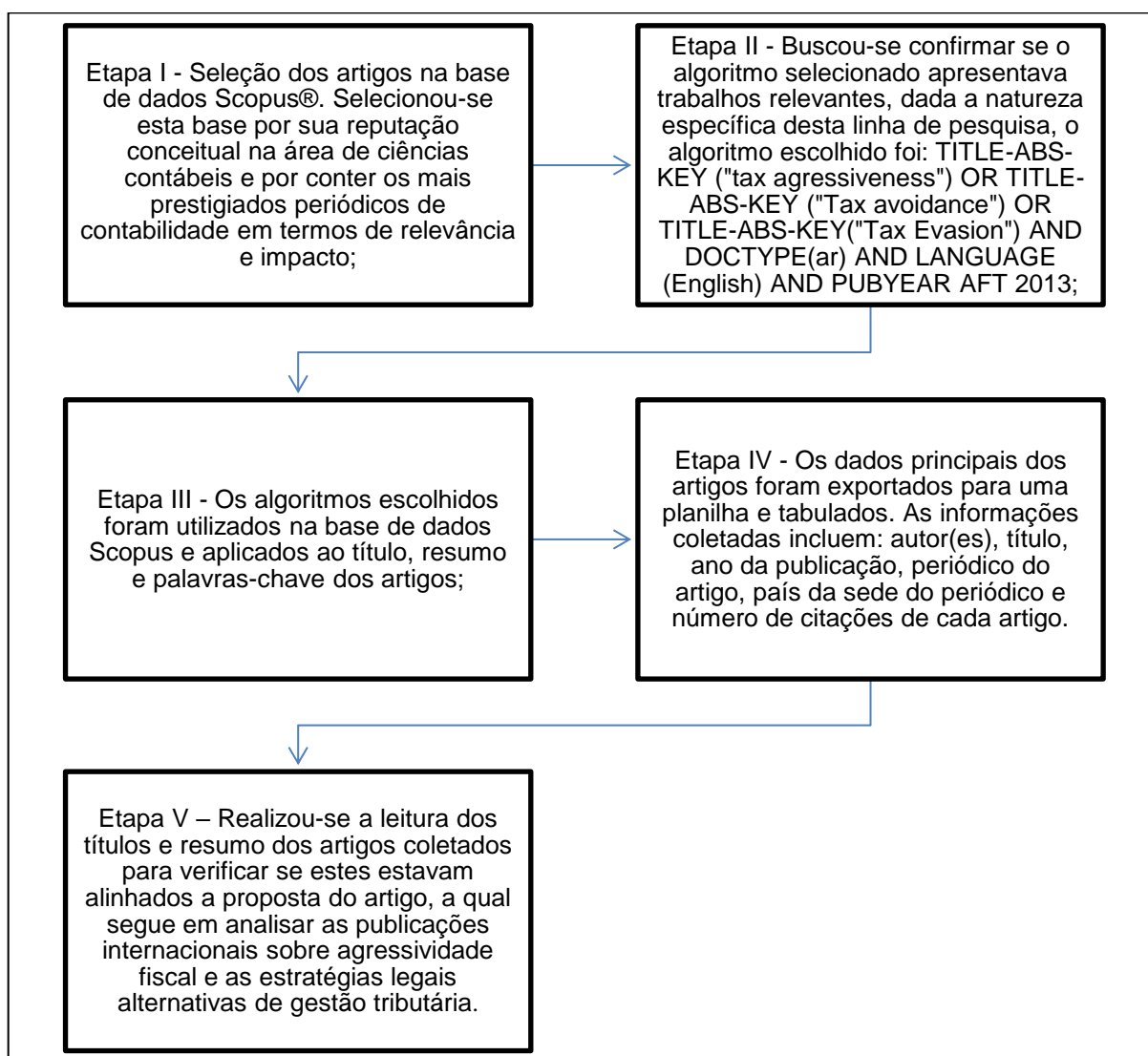
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A produção acadêmica serve como uma ferramenta para a geração, preservação e expansão do conhecimento. Este estudo possui uma abordagem qualitativa e uma inclinação bibliográfica na área de agressividade fiscal e estratégias alternativas em um contexto internacional. De acordo com Carpes e Frederico (2018), as técnicas bibliométricas permitem a identificação de tendências e o crescimento do conhecimento em uma área. Para além, consegue prever a produtividade de autores individuais, organizações e nações e quantificar os padrões de colaboração entre autores.

A bibliometria é um dos métodos mais empregados na avaliação da produção em um campo específico, com o objetivo de entender sua progressão, seu estágio atual e as tendências futuras (CARPES; FREDERICO, 2018). Além disso, a análise bibliométrica é utilizada para estudar os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso de informações registradas, por meio do estabelecimento de padrões e modelos matemáticos para mensurar esses processos. O uso de ferramenta quantitativa ajuda a reduzir a subjetividade intrínseca à indexação e recuperação das informações, para a formação do conhecimento. Dessa forma, neste estudo, procura-se construir um portfólio bibliográfico para análise relacionados ao tema agressividade fiscal e o planejamento tributário, sugeridos pela literatura. Dentro dessa perspectiva, a primeira etapa foi examinar a produção internacional, realizando uma análise bibliométrica da produção internacional sobre a temática no intervalo de tempo entre 2013 a 2022.

Para localizar os artigos sobre o tema, foi realizada uma pesquisa bibliométrica da produção com os termos "Tax Agressiveness, Tax avoidance, Aggressiveness, Tax Evasion e Effective Tax Rate". Para tal, o processo de construção do portfólio bibliográfico deu-se por etapas, conforme Figura 1.

Figura 1: Seleção do Portfólio Bibliográfico para Análise



Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

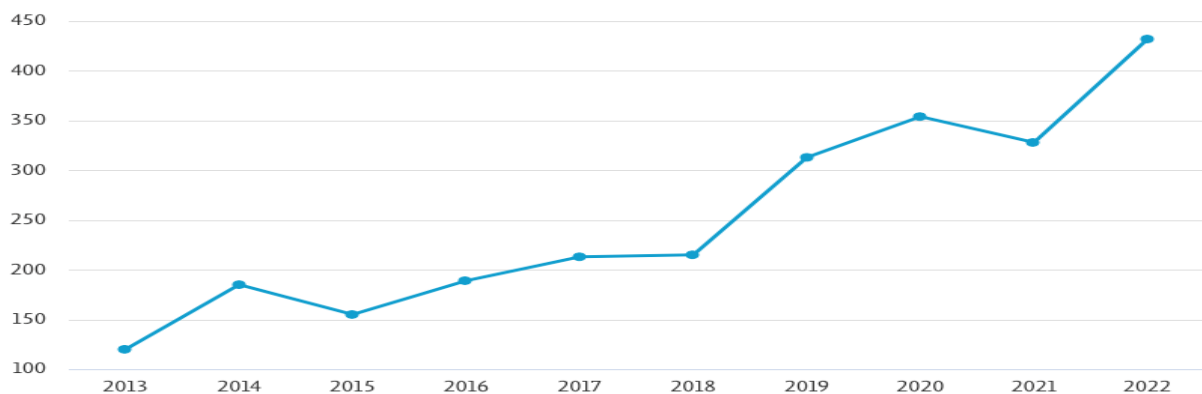
Após este processo de seleção dos artigos chegou-se a um portfólio bibliográfico para análise. Este composto por 3.662 artigos publicados no período de 2013 a 2022. Assim, utilizou-se de estatística descritiva para análise e exame desse cenário de discussões científicas envolvendo a agressividade fiscal e planejamento tributário. O uso desta técnica é utilizado nesta característica de pesquisa que busca oferecer a configuração bibliográfica em uma área de conhecimento como a contabilidade (LOPES; BEUREN, 2018). Assim, dedicou-se atenção em compreender a quantidade de artigos por ano; quantidade de artigos por país; quantidade de artigos por ano por periódico; e quantidade de artigos por universidade. Por fim, oferece-se uma discussão a respeito da configuração encontrada com vistas a apresentar caminhos alternativos para a construção da pesquisa envolvendo agressividade fiscal e estratégias alternativas.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise descritiva das publicações sobre agressividade fiscal e gestão tributária

Inicia-se a análise e discussão dos resultados apresentando a Figura 2, nesta é possível observar uma tendência de crescimento contínuo na quantidade de artigos publicados sobre agressividade fiscal no período de 2013 a 2022.

Figura2: Quantidade de artigos por ano 2



Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

Em 2013, foram publicados 120 artigos, indicando um estágio inicial de interesse no tema. No entanto, o aumento na quantidade de publicações em 2014 foi seguido por uma diminuição em 2015. A partir de 2016, a quantidade de artigos publicados por ano começou a subir consistentemente, evidenciando um crescimento significativo e sustentado na produção acadêmica relacionada à agressividade fiscal. Esse crescimento tornou-se mais pronunciado de 2018 em diante, atingindo o pico de 432 artigos em 2022.

Tal progressão sugere um crescente interesse e reconhecimento da importância deste tema no campo da contabilidade, conforme refletido pelo aumento substancial na produção de literatura acadêmica. As estratégias fiscais, tanto

questionáveis quanto legais, tornaram-se um tema de crescente interesse para os profissionais de contabilidade, conforme evidenciado pela quantidade crescente de publicações. A discussão em torno da agressividade fiscal parece estar se intensificando, destacando sua relevância na gestão tributária atual.

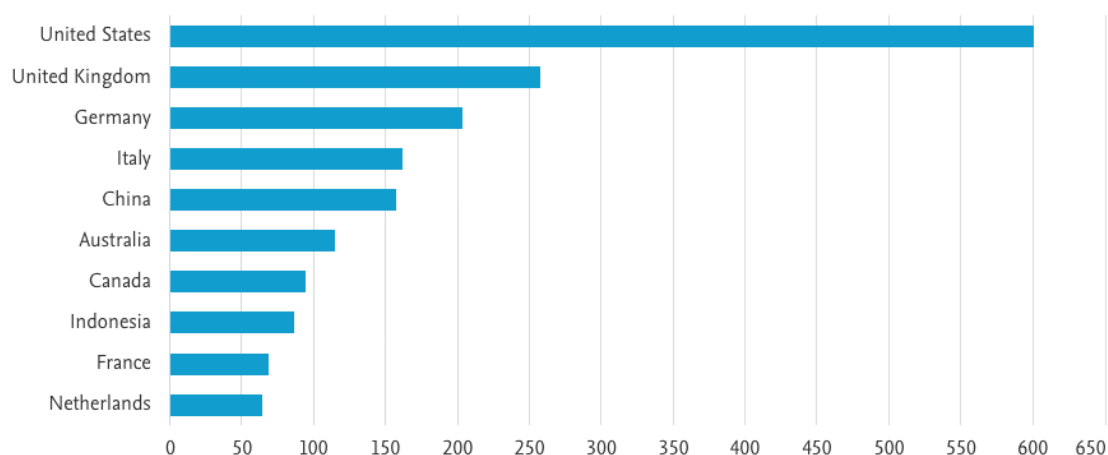
Nesta direção, o crescente interesse pelo tema, alinha-se a necessidade organizacional de estabelecer medidas que garantam a competitividade da empresa, principalmente estas que operam em nível global, com vistas a otimizar o resultado financeiro da organização (LIMA; SILVA, 2021). Por outro lado, estar em conformidade com as legislações de cada nação é um desafio que o campo acadêmico demonstra estar contribuindo nos últimos anos (OLIVEIRA; CUNHA, 2021). Assim, seguir as diretrizes e regras para a alocação de práticas de gestão tributárias é um desafio o qual as organizações precisam estar sempre em alertas (PETTERSEN; GAC, 2021).

Tangenciando os aspectos em relação a quantidade de artigos mapeados e o crescente interesse pela temática, reconhece-se que com base na realidade da elevada carga tributária no Brasil, surge a necessidade de adotar estratégias legais para diminuir os impostos pagos, o que é conhecido como elisão fiscal ou planejamento tributário. A elisão fiscal é distinta da evasão fiscal, que constitui uma prática ilegal de sonegação de impostos. Ao optar pelo planejamento tributário, tanto empresas quanto pessoas físicas devem agir em conformidade com a lei, buscando eficiência tributária e a redução da carga antes da ocorrência do fato gerador (RAMOS; NIVEIROS; CARNEIRO JUNIOR, 2019; PETTERSEN; GAC, 2021).

O planejamento tributário traz benefícios para as organizações que o adotam, repercutindo diretamente nos resultados das empresas. Assim, esses resultados auferem relevância para a sociedade, empresários, tributaristas e também para a academia, uma vez que a análise bibliométrica contribui para a construção do conhecimento científico e permite que problemas sejam resolvidos a partir da aplicação de métodos que podem ser testados em inúmeras realidades (RAMOS; NIVEIROS; CARNEIRO JUNIOR, 2019).

A Figura 3 apresenta a quantidade de artigos sobre agressividade fiscal publicados por país.

Figura 3: Quantidade de artigos por país



Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

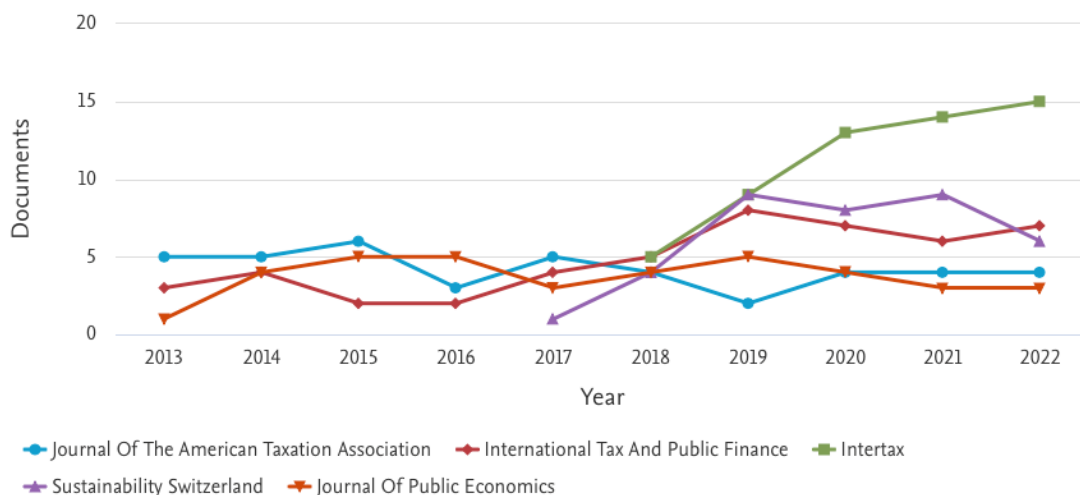
Observa-se a partir da Figura 3 que os Estados Unidos lideram de maneira expressiva, com 600 publicações, o que pode ser um reflexo da grande atividade de pesquisa e da natureza competitiva do ambiente fiscal nesse país. Países como Reino Unido, a Alemanha e a Itália têm, respectivamente, 257, 203 e 161 publicações, sugerindo que a questão da agressividade fiscal é de relevância considerável na Europa. A China, possui 157 publicações, o que demonstra também um interesse significativo no assunto. Em contraste, países como o Brasil, com 36 publicações, e o Japão, com 26, apresentam uma produção relativamente menor nesse tema, o que pode ser atribuído a diferenças na estrutura e prioridades da pesquisa acadêmica ou à natureza específica da legislação e prática fiscais desses países.

Em geral, a Figura 3 reflete a importância global do tema da agressividade fiscal, com pesquisas sendo realizadas em diversos países ao redor do mundo. Essa distribuição geográfica ampla sugere que a comparação entre estratégias questionáveis e alternativas legais é um tópico de interesse global, relevante para profissionais de contabilidade em diversos contextos nacionais e regionais. Considerando o crescente interesse no tema é observado que direta e indiretamente esta ação contribui para a sustentabilidade da profissão contábil (WANDERLEY, 2021).

As questões tributárias cercam o desenvolvimento das empresas, resultado de tudo isso está no volume de trabalhos que permeiam todo o mundo em termos de temática. Assim, a elisão e em alguns casos a agressividade tributária representam ferramentas cruciais em um mundo globalizado e altamente competitivo, no qual as organizações enfrentam complexidades fiscais em diferentes jurisdições, se olharmos para as empresas que negociam nos Estados Unidos da América e na Itália por exemplo a complexidade já inicia em relação as normas contábeis que cercam a apuração dos tributos. Assim, reconhecer a complexidade desses processos reside em permitir que contribuintes otimizem suas obrigações tributárias dentro dos limites legais, o que tem por consequência a redução da carga tributária da empresa e permite que recursos sejam destinados a investimentos, crescimento e desenvolvimento.

A Figura 4 mostra os periódicos que tem dedicado interesse em publicar sobre a temática agressividade fiscal.

Figura 4: Quantidade de artigos por ano por periódico (5 principais)



Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

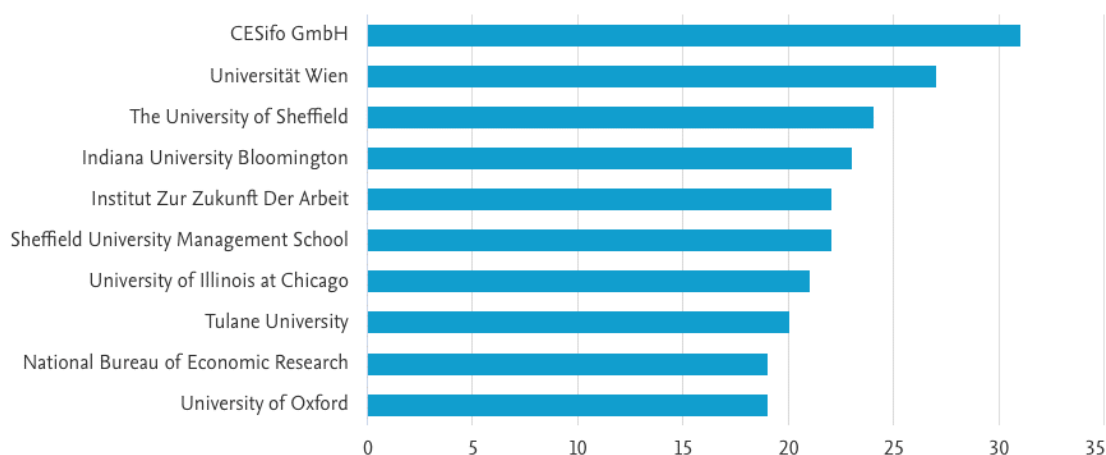
Observa-se que uma ampla gama de periódicos publicou artigos sobre o tema agressividade Fiscal. Em destaque, a revista "*Intertax*" lidera com 56 publicações, seguida pelo "*International Tax And Public Finance*" e "*Journal Of The American Taxation Association*" com 48 e 42 artigos, respectivamente. Isso pode indicar uma forte ênfase dessas revistas na pesquisa de questões tributárias e fiscais, que são fundamentais para a compreensão e aplicação de estratégias de agressividade fiscal. Nesta direção esse resultado pode contribuir com pesquisadores na escolha de direção das suas pesquisas para periódicos de alto impacto (LOPES; BEUREN, 2018).

Existem também periódicos notáveis com foco em áreas tangencialmente relacionadas, como "*Journal Of Business Ethics*" e "*Journal Of Financial Crime*", o que sugere que o tema da agressividade fiscal é relevante e transversal, abrangendo não apenas o campo da contabilidade, mas também áreas como ética nos negócios e prevenção de crimes financeiros.

A partir do cenário identificado, é relevante notar que há uma grande quantidade de revistas que publicaram uma quantidade menor de artigos, demonstrando que o tema da agressividade fiscal tem relevância em várias disciplinas e contextos de pesquisa. A ampla variedade de periódicos nessa lista sugere que a gestão tributária e a comparação entre estratégias fiscais questionáveis e alternativas legais é uma área de estudo de grande interesse e aplicabilidade e que tem chamado atenção dos periódicos. Assim, acredita-se que pesquisadores em estágio inicial de desenvolvimento de ideias de pesquisa, podem colocar no rol de possibilidades a área de agressividade fiscal e planejamento tributário, uma vez que há permeabilidade da temática em periódicos de elevada relevância internacional.

A Figura 5 mostra a distribuição de artigos publicados por universidade sobre o tema investigado.

Figura 5: Quantidade de artigos por universidade (10 principais)



Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se que a CESifo GmbH lidera o *ranking* com um total de 31 publicações, sugerindo que essa instituição tem uma forte presença nessa área de pesquisa. A Universität Wien e a The University of Sheffield também se destacam, com 27 e 24

publicações, respectivamente, demonstrando que essas instituições também são centros de pesquisa significativos sobre agressividade fiscal.

É oportuno sinalizar que a diversidade geográfica das universidades listadas, representando várias partes do mundo. Isso indica que a agressividade fiscal é uma área de estudo global que atrai a atenção de acadêmicos e instituições em todo o mundo. Assim, essa diversidade de instituições contribui para a abrangência e profundidade das pesquisas na área, levando a uma compreensão mais rica e variada do tema. Além disso, a alta frequência de publicações por algumas dessas instituições sugere que elas podem ser líderes de pensamento ou centros de excelência no campo da agressividade fiscal.

4.2 Análise inferencial sobre a configuração das publicações sobre agressividade fiscal e estratégias alternativas

A partir do cenário encontrado e da literatura pertinente a temática realizou-se uma reflexão sobre a importância da agressividade tributária e estratégias alternativas de gestão tributária. A gestão tributária é uma questão crítica para todas as empresas que buscam maximizar seus lucros e manter a conformidade com as leis fiscais. É importante lembrar, porém, que a adoção de práticas agressivas de redução de carga tributária pode ser arriscada tanto legal quanto devido à sua repercussão na reputação da empresa. Em vez disso, deve-se considerar opções alternativas legais disponíveis para reduzir a carga tributária, como o planejamento tributário, revisão dos contratos e estruturas societárias, bem como a gestão de incentivos fiscais. A adoção de estratégias alternativas é recomendada, pois apresenta menor grau de risco, impacto positivo na imagem da empresa e maior retorno financeiro esperado (ARAÚJO, 2020).

A gestão tributária, portanto, deve ser realizada seguindo as melhores práticas recomendadas e que essas estratégias devem sempre estar em conformidade com as normas tributárias vigentes. Atualmente, existem desafios e tendências no campo da gestão tributária, como a crescente ênfase das autoridades fiscais na fiscalização e coibição de práticas fiscais agressivas, bem como surgimento de novos mecanismos regulatórios destinados a garantir a transparência e integridade na gestão fiscal empresarial (MARQUES; SILVA, 2019).

As empresas também precisam estar sempre atentas às mudanças nas normas tributárias, a fim de adaptar-se e manter a conformidade em suas atividades econômicas. Uma gestão fiscal estratégica permite às empresas identificar as melhores opções legais para minimizar a carga tributária e otimizar o uso dos recursos financeiros disponíveis (HAJI-BAZZI et al., 2020).

Observou-se, neste contexto, que uma gestão tributária eficaz deve atender às normas tributárias vigentes e minimizar os riscos fiscais. A agressividade fiscal, por sua vez, pode comprometer significativamente a imagem da empresa e representar um alto risco. Em contraste, estratégias alternativas baseadas em planejamento tributário, revisão dos contratos e estruturas societárias e gestão de incentivos fiscais são mais vantajosas e seguras (KARIM et al., 2021).

Nesta direção, para alcançar uma gestão tributária eficiente, Pettersen e Gac (2021), recomendam que as empresas precisam buscar profissionais especializados em direito tributário, contabilidade e *compliance* fiscal. Além disso, é importante colaborar com as autoridades fiscais para evitar a evasão fiscal e manter-se em conformidade com as normas tributárias vigentes.

Os desafios atuais para a gestão fiscal empresarial incluem a necessidade de adaptar-se às constantes mudanças nas normas e regulamentações tributárias, a tendência mundial de aumentar a *accountability* e transparência das empresas no cumprimento das obrigações fiscais, além da crescente complexidade das regras tributárias.

Para enfrentar esses desafios, é fundamental que as empresas contem com uma gestão tributária estratégica que permita identificar as melhores opções legais para minimizar a carga tributária e otimizar o uso dos recursos financeiros disponíveis, reduzindo os riscos fiscais e aumentando a transparência das operações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das discussões acerca da agressividade fiscal e suas implicações legais e reputacionais para as empresas, é evidente que a gestão tributária busca, primordialmente, diminuir a carga tributária de forma legal e, ao mesmo tempo, mitigar riscos fiscais. Nesse contexto, a adoção de práticas fiscais agressivas pode parecer atraente em curto prazo, porém, os impactos negativos resultantes afetam tanto a imagem como a saúde financeira das empresas. Assim, esta pesquisa teve como objetivo analisar as publicações internacionais sobre agressividade fiscal e estratégias alternativas legais na gestão tributária. De modo complementar, buscou-se oferecer uma discussão teórico empírica a respeito das características e consequências da prática de agressividade fiscal e do estabelecimento de estratégias legais de planejamento tributário.

Os resultados evidenciam a quantidade de artigos por ano; quantidade de artigos por país; quantidade de artigos por ano por periódico; e quantidade de artigos por universidade. Esse cenário corrobora com pesquisadores em potencial que estejam interessados na temática. Assim, esta investigação pode ser vista como um elemento consultivo. Além disso, a pesquisa oferece uma discussão a respeito das características e dos efeitos da prática de agressividade fiscal por empresas.

A utilização de estratégias alternativas legais para a redução da carga tributária, como o planejamento tributário, a revisão de contratos e a gestão de incentivos fiscais, oferece benefícios significativos para as empresas, desde que esteja em conformidade com as leis fiscais. A análise comparativa entre a agressividade fiscal e essas estratégias alternativas revela que a primeira apresenta riscos substanciais para a reputação e a legalidade das empresas, enquanto as últimas representam opções seguras e legais para minimizar os custos fiscais.

Para uma gestão tributária eficiente e segura, é essencial adotar práticas recomendadas, como a implementação de *softwares* especializados em gestão fiscal e a realização de auditorias internas periódicas. Além disso, a gestão tributária enfrenta desafios e tendências atuais, tais como a necessidade de adaptação às mudanças nas normas e regulamentações fiscais, a implementação de relatórios de sustentabilidade fiscal e a colaboração entre as autoridades fiscais nacionais e internacionais para combater a evasão fiscal.

Adicionalmente, é essencial estabelecer uma cultura de *compliance* fiscal, promovendo a transparência em relação às práticas tributárias adotadas. Isso pode ser alcançado por meio de uma política tributária clara e da implementação de auditorias internas regulares. Destaca-se também o papel crucial do profissional

contábil como um agente estratégico na gestão tributária das empresas, atuando na busca pela conformidade com as normas tributárias vigentes e na maximização dos resultados financeiros.

Assim, o trabalho cria um alerta para as empresas privadas ao refletir sobre a permeabilidade da temática agressividade tributária no mundo. Espera-se a curto e longo prazo que possamos discutir elementos cada vez mais voltados a essa realidade das empresas, uma vez que o compromisso social destas também é cumprido quando há uma correta arrecadação de tributos e por consequência há um nível de transparência e prestação de contas adequado.

A pesquisa, possui limitações, a primeira delas é o recorte temporal, assim, outros períodos temporais podem indicar configurações diferentes das encontradas nesta investigação. A pesquisa limita-se a uma única base de dados, dessa forma, avançar para outras bases de dados pode ser uma oportunidade de investigação futura. Por fim, a particularidade tributária de cada país, nos quais as pesquisas foram publicadas não foi objeto do estudo e em algumas instanciações pode ser entendido como uma limitação. Em termos de futuridade da temática observa-se que o interesse internacional é crescente, assim novas investigações sobre agressividade fiscal nas empresas são bem-vindas, em especial em países em desenvolvimento, que foi um campo pouco explorado, se observada a configuração das pesquisas construídas neste estudo. Recomenda-se que pesquisas futuras investiguem as particularidades tributárias de países em desenvolvimento e desenvolvidos e como esta característica se reflete no campo científico da temática.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. J.; PAULUS, C. I.; QUEIROZ, A. Z. Planejamento Tributário por Meio de Holding: Aspectos Econômico-Financeiros. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v.12, n.1, p. 597-631. 2017.

ASSUNÇÃO, M. C. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, 2011.

BRAGANZA, A. M. A. Government agencies and the promotion of corporate tax transparency: international experiences and implications for Brazil. **Revista de Administração Contemporânea**, v.24, n.1, p. e190163, 2020.

CHEN, J.; PRASAD, Muddu S. Tax Aggressiveness, Enforcement and Financial Reporting. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 36, n. 1, p. 23-43, 2021.

FARIAS, H.; LIMA, L. L. Social and environmental responsibility of companies: effects on fiscal sustainability. **Management of Environmental Quality: An International Journal**, v. 32, n. 5, p.1266-1284, 2021.

FERNANDES, Maurício Felipe de Castro Batista. **Paraísos fiscais: os porquês de sua existência em um mundo globalizado**. 88 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito), Universidade Federal do Pampa, Santana do Livramento, 2022.

FERREIRA, L. A discussão sobre agressividade fiscal tributária e os conflitos advindos em decorrência da ambiguidade normativa. **Revista Eletrônica de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 6, n. 1, p. 135-152. 2019.

FERREIRA, M. P. et al. Identificação de proposta para desenvolvimento de competências em impostos para os profissionais contábeis. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 24, n. 2, p.154-166, 2021.

FRANÇA, T. S.; BEZERRA, F. A. Agressividade tributária nas empresas de capital aberto que atuam em mercado regulado. **Revista Ambiente Contábil**, v.14, n. 1, p. 110-130. 2022.

GAVAZZA, A.; SICILIANI, P. A. Tax enforcement and tax evasion. **The Economic Journal**, v. 128, n. 608, p. 358-387, 2018.

GOMES, E. H.; DIAS, T. C.; MENDONÇA, F. S. Planejamento tributário na redução de custos fiscais: uma análise crítica. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 18, n. 3, p. 57-77, 2020.

GUIMARÃES, F. L. et al. Estudo exploratório sobre a procura por serviços de consultoria em compliance fiscal e tributário. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v.16, n.1, p. 293-308, 2020.

HAJI-BAZZI, H.; ZHAO, Y.; HE, J. Examining the determinants of corporate tax avoidance: A study of publicly traded U.S. corporations. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 41, n. 1, p. 1-11, 2020.

HAJI-BAZZI, N.; ZHAO, X.; HE, W. Why do firms engage in aggressive tax planning? A multi-level approach. **Journal of Business Research**, v. 116, p. 590-599. 2020.

HAMANN, A.; STROBL, A. When do Firms Acknowledge their CSR Engagement? The Relationship between CSR Disclosure, CSR Performance and CSR Relevance. **Journal of Business Ethics**, v. 167, n. 2, p. 383-405, 2020.

HANLON, M.; HEITZMAN, S. A review of tax research. **Journal of accounting and Economics**, v. 50, n. 2-3, p. 127-178. 2010.

KARIM, R. M.; KEDIR, A. M.; ALIYU, Y. Corporate tax planning and firm performance: evidence from emerging economies. **Review of Accounting and Finance**, v. 20, n. 4, p. 563-580, 2021.

LIMA, L. F.; SILVA, R. S. S. A utilização de softwares de gestão fiscal como ferramenta de otimização do compliance tributário nas empresas brasileiras. **Revista Brasileira de Geração de Conhecimento**, v. 9, n. 2, p. 55-70, 2021.

LOPES, I. F.; BEUREN, I. M. (2018). Evidenciação da informação contábil: uma retrospectiva das pesquisas socializadas no congresso ANPCONT. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 6, n. 2, p. 58-80. 2018.

LOPES, I. F.; BEUREN, I. M. Evidenciação da Inovação no Relatório da Administração: uma análise na perspectiva da Lei do Bem (Lei Nº. 11.196/2005). **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 6, n.1, p. 109-127. 2016.

MARQUES, F. C.; SILVA, F. J. N. Planejamento tributário: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, 2019.

MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, n. especial, p. 106-124, 2017.

MARTINEZ, A. L.; SANTANA JÚNIOR, J. L. de; SENA, T. R. Agressividade tributária como fator determinante do conservadorismo condicional no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 90, p. 1-16 2022.

MONTEIRO, L.; FEIJÓ, V. Gestão tributária estratégica: um estudo de caso em uma empresa do setor metal-mecânico. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v.20, n. 1, p.1-18, 2021.

OLIVEIRA, G. F. M.; CUNHA, L. I. C. Auditoria fiscal do imposto de renda de empresas: importância e conformidade legal. **Revista Conhecimento Online**, v. 2, n. 1, p. 15-30, 2021.

OLIVEIRA, M. et al. Tax behavior, institutional environment and social responsibility: an exploratory study. **International Journal of Law and Management**, v.62, n.1, p.144-160, 2020.

OLIVEIRA, O. V.; ZABA, E. F.; FORTE, S. H. A. C. Razão da não utilização de incentivos fiscais à inovação tecnológica da lei do bem por empresas brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 67-88. 2017.

OLIVEIRA, S. A agressividade fiscal e suas consequências. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 1, n. 1, p. 207-223. 2020.

PETTERSEN, J. F. B.; GAC, L. N. Compliance tributário: análise de estratégias para maximização de lucros das empresas. **Revista Científica do ITPAC**, v. 14, n. 2, p. 54-69, 2021.

RAMOS, A. V. R.; NIVEIROS, S. I.; CARNEIRO JUNIOR, J. B. A. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS PUBLICADOS NA BASE ATENA NO PERÍODO DE 2012 A 2016. **Desafio Online**, v. 7, n. 2, 2019.

RAMOS, M. C.; MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária e o refazimento das demonstrações financeiras nas empresas brasileiras listadas na B3. **Pensar Contábil**, v. 20, n. 72, p. 4-15. 2018.

SILVA, U.; LOIOLA, L. Agressividade Fiscal e a Imagem Institucional das Empresas. **Revista Brasileira de Direito Corporativo**, v. 6, n. 1, p. 189-211. 2021.

SILVEIRA, T. B. M. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 8, n. 1, Jan/Jun, p. 87-130, 2013.

VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.

WANDERLEY, C. de A. Sustentabilidade da carreira de contador: uma profissão em transição. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 88, p. 7-12, 2021.

AUTOR:



FELLIPE MATOS GUERRA

Doutor em Ciências da Informação pela Universidade Fernando Pessoa, UFP, Portugal. Mestrado profissional em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará, UFC, Brasil. E-mail: felipe@compliance.com.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8274731314064868>

ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-2121-2272>