



A Legitimidade Cognitiva da Disciplina de Planejamento Tributário no Brasil

The Cognitive Legitimacy of the Subject of Tax Planning in Brazil

Rogério João Lunkes¹, Luiz Felipe Ferreira², Jéssica de Oliveira Rech³, Talisa Renzzieri⁴

RESUMO

Este artigo tem como objetivo a identificação e análise das características da legitimidade cognitiva da disciplina de Planejamento Tributário no Brasil. A legitimidade cognitiva significa que o corpo de conhecimento produzido pela academia torna-se aceito pela comunidade científica como parte do sistema de ensino superior e de pesquisa. Esta pode ser investigada por meio de análises das publicações, congressos e seminários, disciplinas acadêmicas, livros e manuais. A pesquisa caracteriza-se como descritiva com abordagem qualitativa. O trabalho abrangeu publicações em periódicos diretamente vinculados à área contábil e inclusos no Qualis da CAPES, bem como artigos científicos publicados nos dois congressos e eventos de contabilidade, qualificados como E1 no Qualis da CAPES. Além disto, analisaram-se também livros e manuais sobre o tema Planejamento Tributário e, por fim, nas disciplinas de Planejamento Tributário dos cursos de graduação de Ciências Contábeis das universidades federais do Brasil. Os resultados mostram que há legitimidade cognitiva do Planejamento Tributário, tanto em relação aos livros e manuais, quanto à disciplina acadêmica. Já em relação à legitimidade cognitiva nas publicações em revistas científicas e congressos há potencial e oportunidade para crescimento. O estudo contribui para proporcionar uma perspectiva global sobre a pesquisa em planejamento tributário, o que pode incentivar a criação de eventos e revistas específicas e desenvolver bases de dados, visando ampliar a legitimidade do tema.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Governança Tributária. Legitimidade Cognitiva.

ABSTRACT

This article examines the cognitive legitimacy of the subject of Tax Planning in Brazil. To have cognitive legitimacy means that the body of knowledge being produced is accepted by the academic community as part of the system of higher education and research. It can be studied through the analysis of publications, articles for congresses and seminars, course outlines, books, and manuals, and the like. The research for this paper covered material published in journals directly related to the accounting area listed by Qualis CAPES, as well as papers presented published at major conferences and congresses of the accounting area ranked as E1 in Qualis CAPES. In addition, books and manuals on Tax Planning were analyzed, and also a search occurred with respect to course offerings on tax planning in undergraduate programs in the Accounting Sciences of Brazilian federal universities. The results show that the academic subject of tax planning enjoys cognitive legitimacy insofar as books and manuals are concerned. With respect to scientific journals and congresses, results reveal potential and opportunity for growth. The study provides an overview of research on

¹ Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis, Santa Catarina - Brasil. lunkes@cse.ufsc.br

² Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis, Santa Catarina - Brasil. luizff@cse.ufsc.br

³ Universidade de Brasília - Santa Catarina - Florianópolis, Santa Catarina - Brasil. jessicarech@hotmail.com

⁴ Universidade de Brasília - Santa Catarina - Florianópolis, Santa Catarina - Brasil. talisarezzi@gmail.com

tax planning in Brazil with the potential to encourage the creation of specific events and periodicals in this subject area and contribute to increasing the cognitive legitimacy attributed to the subject matter.

Keywords: Tax Planning. Tax Governance. Cognitive Legitimacy.

1. INTRODUÇÃO

No contexto atual, o planejamento tributário vem ganhando destaque no meio empresarial e também na literatura. Isto deve-se ao impacto que os tributos têm sobre o retorno das organizações. O planejamento tributário consiste num processo de conhecimento e procura de instrumentos eficazes e legais visando a economia dos tributos através da exclusão, redução ou postergação do gasto tributário (SILVA ET AL., 2004).

Verifica-se que o atual cenário de pesquisa brasileiro acerca deste assunto trata de Juros Sobre Capital Próprio, Reestruturação Societária e até mesmo a relação deste com outras disciplinas. Portanto, a presente pesquisa visa analisar a legitimidade cognitiva da disciplina de Planejamento Tributário no Brasil.

Para analisar a legitimidade de uma disciplina é necessário verificar diversas características próprias que façam com que seja possível a diferenciação com relação às demais e considerar sua perspectiva de continuidade. Uma das formas de verificar a legitimidade de uma disciplina é identificar um conjunto de características próprias e exclusivas que permitam diferenciá-la das demais e que lhe confirmem perspectiva de continuidade (ROWE, TRUEX E KVASNY, 2004). Estas características podem ser refletidas através da legitimidade cognitiva (MESSNER ET AL., 2008).

O conhecimento produzido por uma disciplina acadêmica pode ser a representação da legitimidade cognitiva (ALDRICH, 1999; MESSNER ET AL., 2008; LUNKES ET AL., 2012). A legitimidade cognitiva significa que o corpo de conhecimento produzido pela academia torna-se aceito pela comunidade científica como parte do sistema de ensino superior e de pesquisa. Esta pode ser estudada por meio de análises das publicações, congressos e seminários, disciplinas acadêmicas, livros e manuais, entre outras formas (LUNKES ET AL., 2012).

A partir desta contextualização, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: **quais as características da legitimidade cognitiva na disciplina de Planejamento Tributário no Brasil?** Para entender melhor esse fenômeno, a presente pesquisa tem como objetivo identificar e analisar as características da legitimidade cognitiva (Scott, 2001; Zimmerman e Zeitz, 2002) do planejamento tributário no Brasil.

O tema proposto satisfaz as condições de Castro (1977) com relação à originalidade, importância e viabilidade. Em relação à originalidade, observou-se não haver estudos similares no mapeamento efetuado tratando da legitimidade cognitiva referente ao Planejamento Tributário. Os estudos similares encontrados referem-se a temas como Controladoria, Contabilidade Gerencial e Sistemas de Informações.

No que tange à importância do estudo, acredita-se na acuidade de definir o planejamento tributário com legitimidade própria. Portanto, o trabalho se justifica pela sua contribuição no auxílio à compreensão da importância do funcionamento da disciplina de planejamento tributário no Brasil como disciplina com conteúdos próprios. Estes estudos destinam-se a verificar o nível de desenvolvimento, e compreender como os fatores cognitivos contribuem para legitimar o seu estabelecimento como uma área do conhecimento. Além disto, o tema demonstra-se cada vez mais importante dentro e fora das organizações.

Já o critério de viabilidade é atendido ao se preencher os requisitos de tempo e coleta de dados. Os dados para o atendimento dos objetivos específicos foram coletados nos sítios eletrônicos dos eventos, periódicos, livros e manuais em questão e nos sítios eletrônicos das universidades pesquisadas.

Este artigo é composto por cinco seções. Na primeira, apresenta-se a introdução. Na segunda, demonstra-se a revisão da literatura. A terceira seção tem como finalidade a apresentação da metodologia da pesquisa. Na quarta seção, demonstra-se a apresentação e discussão dos resultados. Na quinta constam as considerações finais. Por fim, expõem-se as referências utilizadas na pesquisa.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Desenvolvimento do Planejamento Tributário

Os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) representam uma parcela significativa dos gastos de uma entidade, se não for a maior. Com a globalização da economia, torna-se primordial as empresas realizarem uma correta administração desse ônus tributário por meio do planejamento tributário (SANTOS e SOUZA, 2005).

De acordo com Santos e Souza (2005, p. 83), “(...) planejamento tributário é um estudo realizado previamente, ou seja, pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos que este planejamento pode trazer pra empresa e adotá-los ou não”. Silva *et al* (2004) trazem que o planejamento tributário consiste num processo de conhecimento e procura de instrumentos eficazes e legais visando a economia dos tributos através da exclusão, redução ou postergação deste custo tributário.

No cenário brasileiro de pesquisas acerca deste assunto, constata-se que os estudos estão bastante voltados para a área de Juros Sobre Capital Próprio, Reestruturação Societária e conceitos propriamente ditos acerca deste assunto (RIBEIRO E MÁRIO, 2008; FRANÇA, 1998; JANUZZI ET AL., 2000; MALAQUIAS ET AL., 2007; REZENDE E NAKAO, 2012; MACHADO E NAKAO, 2012; SILVA ET AL., 2004).

Instituídos pela Lei No. 9.249/95, os Juros Sobre Capital Próprio constituem-se num mecanismo que contribui para a redução de impostos a serem pagos pelas empresas. Existe a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os juros pagos ou creditados dos acionistas (MALAQUIAS ET AL., 2007). Para manterem a competitividade necessária para sobreviver no atual cenário nacional, algumas empresas estão passando a adotar modelos societários diferentes (RIBEIRO e MÁRIO, 2008). Entretanto, Silva *et al* (2004) destacam que para que essas operações sirvam de instrumento do planejamento tributário é necessário que não ocorra ato de evasão fiscal, uma vez que seria caracterizada ilegalidade.

Desviando do foco da maioria das pesquisas relacionadas ao planejamento tributário no Brasil, está a pesquisa de Pohlmann e Iudícibus (2006). Tais autores abordaram o tema em questão inserido num contexto multidisciplinar, como segue:

A matéria tributária tem sido objeto de estudo de diversas disciplinas, cada uma delas adotando um enfoque e uma metodologia próprios de suas respectivas áreas. Nesse contexto, destacam-se a Economia, o Direito, a Contabilidade e a Administração. Há que se referir, ainda, a Psicologia e a Sociologia, que têm sido inseridas na problemática muito em função de pesquisadores das ciências econômicas, que buscam nestas disciplinas fundamentos e explicações adicionais para o comportamento dos contribuintes (POHLMANN e IUDÍCIBUS, 2006, p.59).

Este estudo ainda traz que para obter um planejamento tributário eficaz é necessário considerar as implicações fiscais de uma transação proposta para todas as partes da transação;

exige que o planejador considere tributos explícitos e implícitos com relação aos investimentos e à tomada de decisão e, por fim, avaliar que os tributos representam apenas uma parte dentre as várias existentes num negócio (POHLMANN e IUDÍCIBUS, 2006).

Adentrando nesse contexto de pesquisa a qual relaciona o planejamento tributário com disciplinas e não mais totalmente focado em Juros Sobre Capital Próprio ou Reestruturação Societária, o presente estudo visa analisar a legitimidade cognitiva da disciplina de planejamento tributário no Brasil.

2.2. Legitimidade da Disciplina de Planejamento Tributário

A legitimidade pode ser definida como a percepção generalizada de que as ações de uma instituição são apropriadas dentro de determinado sistema socialmente construído em normas, valores, crenças e definições (SUCHMAN, 1995). A legitimidade é fundamental para a sobrevivência de uma entidade em seu contexto institucional mais geral (MEYER e ROWAN, 1977).

Uma disciplina é considerada legítima quando possuir características e um corpo de discussões próprias, juntamente com a continuidade de seu desenvolvimento. Deve estar baseada em características realistas, porém, considerando as questões de natureza humana e social que atuam sobre elas (ROWE, TRUEX, e KVASNY, 2004).

Para produzir esta identidade são necessários discursos e práticas de auto identificação e, também, a identificação externa (JENKINS, 2004). A identidade pode ser classificada em dois tipos: sociopolítica e cognitiva (HUNT e ALDRICH, 1996).

A legitimidade sociopolítica é aquela derivada de padrões, regulações, regras e expectativas criadas por governos, associações credenciadoras, agências reguladoras, associações profissionais e de organizações legalmente instituídas. Ainda pode ser derivada de normas e valores da sociedade relevante para o novo negócio (ZIMMERMAN e ZEITZ, 2002).

A legitimidade cognitiva, objeto de estudo na presente pesquisa, deriva das crenças e pressupostos que proveem um modelo de rotina diária, ou seja, conhecimento especializado e explícito, codificado como um sistema de crenças e promulgado por vários profissionais (SCOTT, 2001). Indica a realidade socialmente construída pelos participantes (ZIMMERMAN e ZEITZ, 2002). Para Aldrich (1999), trata-se da aceitação de um novo tipo de empreendimento concedido como parte das características do ambiente. Visto o escopo da presente pesquisa, o enfoque ocorrerá nesta espécie de legitimidade, a cognitiva.

A legitimidade cognitiva significa que o corpo de conhecimento produzido pela academia torna-se aceito pela comunidade científica como parte do sistema de ensino superior e de pesquisa. Pode ser caracterizada por publicações científicas em revistas, congressos e seminários, livros e manuais e pela existência de disciplinas acadêmicas (LUNKES ET AL., 2012).

A análise quantitativa das publicações em planejamento tributário é, por diversas vezes, realizada nas principais revistas de contabilidade e áreas afins. Já para considerar uma disciplina acadêmica com identidade própria devem-se considerar duas questões (BECHER, 1989). Primeiro, ela pressupõe identificar um conjunto idiossincrático de temas, questões, dúvidas ou estilos cognitivos que supostamente são especiais em relação a algum aspecto e que, portanto, devem ser diferentes de outras disciplinas. A outra questão é a existência de pessoas e entidades institucionais, tais como universidades, departamentos ou centros de pesquisa, que se dedicam a produção deste corpo de conhecimento (MESSNER et al., 2008). Ou seja, para que uma disciplina tenha legitimidade é fundamental que ela tenha um corpo de pesquisadores em diferentes centros de pesquisa e instituições de ensino que se dedicam a estudá-la.

Para verificar a legitimidade cognitiva, destinou-se o enfoque a congressos e seminários (Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, ENEPEQ), Revistas Acadêmicas (principais revistas de contabilidade até extratos B1, B2 e B3 da CAPES, a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), disciplinas acadêmicas (disciplinas de planejamento tributário nos cursos de graduação em Ciências Contábeis), livros e manuais.

2.3. Trabalhos Anteriores

Foram concretizados múltiplos trabalhos nas últimas décadas a respeito de legitimidade sociopolítica e cognitiva aplicada a disciplinas ou campos do conhecimento. Dentre os estudos, estão os de Lunkes et al. (2014); Lunkes et al. (2012); Karlsson e Wigren (2010); Guah e Fink (2009); Drori, Honig e Sheaffer (2009); Messner et al. (2008); Zott e Huy (2007); Rowe, Truex e Kvasny (2004); Benbasat e Zmud (2003) e Lounsbury e Glynn (2001).

Diversas áreas de pesquisas foram contempladas nos estudos similares. Uma delas refere-se à análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da disciplina de Sistema de Informações no estudo de Benbasat e Zmud (2003). A pesquisa dos referidos autores está ligada a um exame em artigos dos anos de 2001 e 2002 publicados na *MIS Quarterly and Information Systems Research*. Com os resultados deste estudo foi averiguado que autores da área em questão cometem erros na tentativa de definição de um núcleo principal para a disciplina e os autores indicam sugestões para o redirecionamento dos conceitos e fenômenos.

Ligado ao pensamento de estudo de Benbasat e Zmud (2003) está o de Rowe, Truex e Kvasny (2004). Estes direcionaram seus estudos à legitimidade cognitiva da disciplina de Sistema de Informações por meio do conceito descrito por renomeados autores franceses. Com o estudo, foi verificada a contribuição dos pesquisadores com vista ao desenvolvimento de um núcleo para o campo e as diferentes visões dos autores pesquisados.

Ao tratar do assunto referente a Sistemas de Informações, Guah e Fink (2009) pesquisaram se a noção de Sistema de Informações de Saúde tem possibilidade de ser um termo equivalente à Informática em Saúde. O primeiro termo é utilizado por estudiosos da área, já o segundo por estudiosos que não trabalham com a disciplina em questão. Há notáveis empenhos, para os autores, para estabelecê-la como disciplina, em vez desta ser parte integrante de disciplinas relacionadas à área de cuidados à saúde. Com este objetivo, os autores analisam a literatura em saúde existente, principalmente aquela com enfoque na tentativa de identificar um "núcleo" ou "essência" para a disciplina. Como resultados, verifica-se que os autores da área buscam estratégias a fim de conseguir a legitimidade cognitiva e sociopolítica da disciplina almejada.

Com o enfoque na área de Controladoria, Messner et al. (2008) realizaram sua pesquisa sobre legitimidade sociopolítica e cognitiva a respeito da disciplina de Controladoria em países de língua alemã, sendo estes Alemanha, Áustria e – parte da – Suíça. Para isto, os autores analisaram publicações de autores alemães nas principais revistas internacionais, bem como entrevistaram pesquisadores da área em questão. Os resultados evidenciam poucas publicações acerca desta área – 25 artigos – no período de 1970 a 2003.

Também seguindo o enfoque em Controladoria, o trabalho de Lunkes et al. (2012) teve como objetivo identificar e analisar a legitimidade sociopolítica e cognitiva da Controladoria no Brasil. Para isto, analisaram documentos, normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação de classe, bem como as publicações nas principais revistas de contabilidade, congressos e seminários, disciplinas de Controladoria em universidades do Sul do país, livros e manuais. Os resultados do estudo mostram que a Controladoria no Brasil apresenta legitimidade sociopolítica, porém necessita de melhorias nos níveis de organização

e desenvolvimento. Já em relação à legitimidade cognitiva, esta cresceu na publicação de livros e manuais, bem como há a presença da disciplina de controladoria na maioria dos cursos de Ciências Contábeis, e apresenta oportunidades de aperfeiçoamento, principalmente no que se refere a publicações em periódicos.

Na sequência, Lunkes et al. (2014) realizaram estudo sobre legitimidade sociopolítica e cognitiva da contabilidade gerencial no Brasil. Foram pesquisados documentos, normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação de classe, além de publicações nos principais periódicos de contabilidade, congressos e seminários, grades curriculares de cursos de Ciências Contábeis de universidades federais, linhas de pesquisa de docentes de pós-graduação e livros e manuais de referência. Os resultados mostram, descritivamente, que a contabilidade gerencial no Brasil apresenta legitimidade sociopolítica que ainda carece de maior reconhecimento e inserção nos órgãos de representação e de classe, ao passo que, em termos de legitimidade cognitiva, apresenta-se consolidada nas pesquisas em periódicos e congressos, possui forte presença em linhas de pesquisa e pesquisadores, apesar de ainda apresentar baixa inserção em disciplinas nas universidades federais.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1. Enquadramento Metodológico

Quanto à natureza do objetivo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Esta natureza é relacionada com o registro, análise e correlação dos fatos sem a manipulação dos mesmos. Também se relaciona com o intuito de encontro da frequência com que um fenômeno ocorre (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2007). Neste estudo, é descrito a frequência de ocorrência de artigo em periódicos e eventos e livros a respeito do tema “Planejamento Tributário”.

É possível de se perceber a pesquisa indutiva neste trabalho por serem investigadas características referentes a um conjunto de dados, além de ser possível a obtenção de resultados análogos ao serem feitas outras pesquisas (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2007).

A coleta de dados foi feita em fontes secundárias (RICHARDSON, 1999); os dados referentes à quantidade de artigos foram buscados nos respectivos sítios eletrônicos de cada evento ou periódico, os livros localizados nos sítios eletrônicos das editoras relacionadas e as informações referentes à disciplina de Planejamento Tributário encontradas nos sítios eletrônicos de cada universidade em questão.

Os procedimentos técnicos verificados são o bibliográfico e o documental. Percebe-se o enquadramento do procedimento técnico como bibliográfico visto a pesquisa tem como fonte material já publicado anteriormente, a qual é composta por livros e artigos de periódicos e eventos. Quanto ao procedimento técnico documental, este ocorre pelo material de coleta das informações não ter sofrido tratamento analítico (GIL, 1991).

Por fim, a abordagem do problema ocorre de forma qualitativa, pois nesta o pesquisador tende a se aprofundar nos fenômenos estudados, como ações dos indivíduos, grupos ou organizações no ambiente e contexto social em que está inserido, além de enfatizar o processo e seu significado (TERENCE e ESCRIVÃO FILHO, 2006).

3.2. Procedimento para Seleção dos Dados da Pesquisa

A geração de discussões a respeito de legitimidade cognitiva ponderando a realidade brasileira foi almejada ao serem consultadas publicações nos principais eventos e revistas de

Contabilidade, bem como em livros manuais e disciplinas de Planejamento Tributário oferecidas nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras.

As publicações em revistas estão diretamente vinculadas à área contábil e também inclusas no Qualis da CAPES considerando as com melhores ponderações A1, A2, B1 e B2. A grande utilização na classificação de pesquisas no Brasil, inclusive para avaliar os programas de pós-graduação, foi o motivo de escolha da Qualis.

Doze revistas brasileiras foram selecionadas, sendo: Revista Contabilidade Vista & Revista, Revista Contabilidade Gestão e Governança, Revista Contabilidade & Finanças, Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC), Revista de Contabilidade e Organizações, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC), Revista de Contabilidade e Administração da Unisinos (BASE), RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia, Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ), Revista Ambiente Contábil, Enfoque: Reflexão Contábil e Revista Universo Contábil.

Também foram analisados artigos publicados nos dois congressos e eventos de contabilidade do Brasil qualificados como E1 no Qualis da CAPES, o Congresso de Controladoria e Contabilidade e Iniciação Científica da USP (Universidade de São Paulo) e o ENEPEQ (Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade da ANPAD).

Os estudos foram localizados por palavras-chave, as quais foram pesquisadas nos títulos, resumos e nas próprias palavras-chave dos artigos presentes nos periódicos e eventos. “Planejamento Tributário” e “Governança Tributária” foram as palavras-chave pesquisadas, porém com a última não foram localizados artigos. O período utilizado para a seleção dos artigos foi de 2001 a 2012.

Além disto, foram analisados livros e manuais com os títulos contendo a palavra-chave “Planejamento Tributário” ou “Governança Tributária”. Pesquisou-se no sítio eletrônico das principais editoras Atlas, Saraiva, IOB, COAD e FISCOSOFT. Novamente com a última palavra-chave não houve localizações. O período definido para a seleção das obras foi do ano de 2000 a 2012.

Por fim, com o intuito de verificar a inserção da disciplina de Planejamento Tributário, foram analisadas as grades curriculares dos 38 cursos de graduação em Ciências Contábeis existentes nas universidades federais do Brasil. Para a análise, foram utilizadas as ementas dos 30 cursos os quais as disponibilizaram em seus sítios eletrônicos. A coleta dos dados e análise das informações geradas ocorreu em outubro de 2012.

4 RESULTADOS

4.1 Pesquisa de Publicações em Periódicos e Eventos

Foram consultadas as principais revistas de contabilidade, conforme descrito na metodologia da pesquisa. Os resultados apontaram 41 trabalhos relacionados diretamente ao tema no período de 1996 a 2013. A Tabela 1 apresenta os periódicos e períodos nos quais foram encontrados artigos referentes ao tema, bem como o total de artigos existentes nos periódicos pesquisados e a representatividade dos artigos da área em relação ao total de artigos publicados.

Percebe-se que este é um tema bastante pulverizado uma vez que representa cerca de 1.5% do total de artigos publicados nos periódicos em questão. A revista com o maior número de artigos publicados no tema é a Revista de Contabilidade & Finanças. A existência de poucos trabalhos que abordam diretamente o tema (1,5%) corrobora com estudos realizados por Lunkes et al. (2012) em controladoria com 1% das publicações. Em contrapartida, o estudo realizado por Lunkes et al. (2014) sobre a legitimidade em contabilidade gerencial mostra resultados bem distintos, com 26% do total das publicações.

Tabela 1 Quantidade de publicações em planejamento tributário de 1996 a 2013

Revistas	Número de Artigos															Total Artigos	Planejamento tributário	Porcentagem (%)
	1996	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013			
Revista de Contabilidade & Finanças – RCF	-	-	1	1	2	1	-	1	2	-	-	-		1		313	9	3
Revista de Contabilidade Vista & Revista – RCVR	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	2			436	4	1
Revista Universo Contábil – RUC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-		1		308	3	1
Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC	-	-	-	-	-	-	-	1	-	2	-	-		1		264	4	1.5
Revista de Contabilidade e Organizações – RCO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1				168	1	0.5
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-			1	152	3	2
Revista de Contabilidade e Administração da Unisinos - BASE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-				226	-	0
Contabilidade, Gestão e Governança					1						1		2		2	241	6	2.5
Enfoque: Reflexão Contábil								1	1			1	1	2		145	6	4
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia															1	112	1	1
Revista Ambiente Contábil													1	1		84	2	2.5
Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)														2		143	2	1.5
Total	1		1	1	3	1		3	5	2	4	2	6	8	4	2.592	41	1.5

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No que se refere ao número de artigos publicados em eventos, foram analisados o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Iniciação Científica em Contabilidade e o ENEPEQ - Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade da ANPAD. Foi encontrado apenas 1 artigo no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Isto representa 0,07% do total de artigos publicados, uma vez que se realizou a contagem de 1.450 artigos nesse evento.

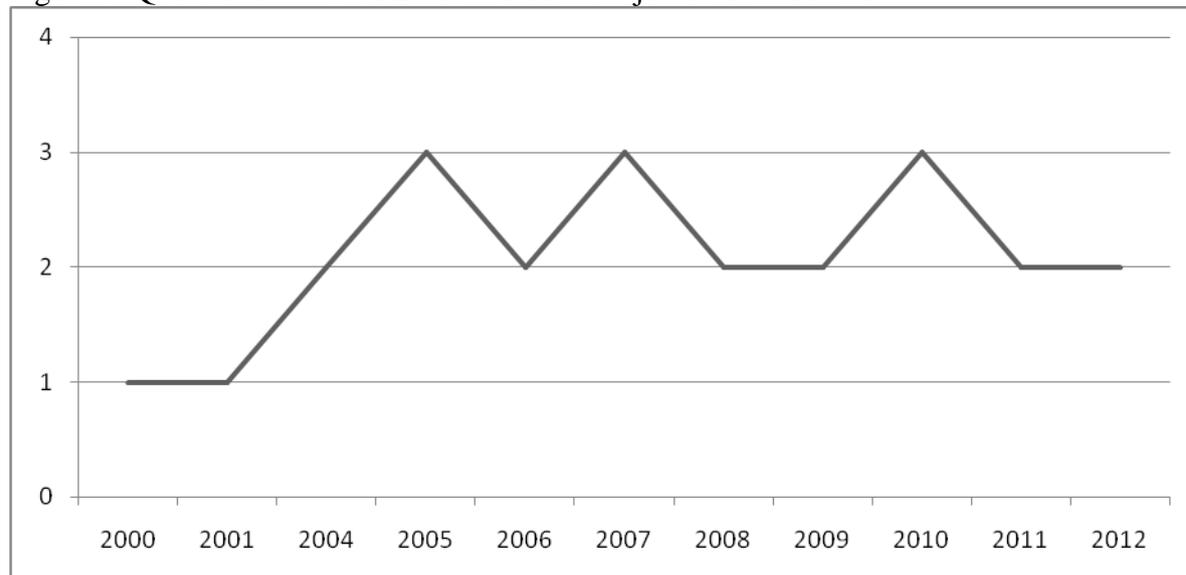
As publicações em controladoria são levemente superiores, Lunkes et al. (2012) analisou os Congressos da Anpcont com 2,5% e da USP de Controladoria e Contabilidade, com 3,8% alinhados com controladoria. A pesquisa realizada por Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) nos anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006, encontrou 0,4% e 8,3% de publicações em controladoria e contabilidade gerencial, respectivamente

Não se encontrou nenhum artigo que trata sobre Governança Tributária tanto nas revistas como nos eventos. Este fato, juntamente ao de não haver mais de 1% de artigos sobre o tema nas revistas e nos eventos, caracteriza uma área carente de pesquisa.

4.2 Pesquisa em Livros e Manuais

Para a análise da legitimidade cognitiva em livros e manuais, identificaram-se as principais obras e manuais de planejamento tributário. A Figura 1 apresenta a evolução do número de publicações de obras e manuais de referência no Brasil.

Figura 1: Quantidade de livros/manuais de Planejamento Tributário



Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Percebe-se que o período de 2005 a 2010 foi de consolidação da literatura em termos de livros, com aproximadamente 15 obras, destacando-se os anos de 2005, 2007 e 2010.

Nos anos de maiores publicações destacam-se os autores Lívio Augusto de Silos, Douglas Yamashita e Lucia Helena Briski em 2005; Candido Campos, Abraham Marcus, Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade em 2007; e Leonardo Freitas de Moraes Castro, Luís Eduardo Scoueri, Rodrigo de Freitas, Daniel Monteiro Peixoto, Roberta Nioac Prado e Eurico Marcus Diniz de Santi em 2010. Estes 14 autores estão entre os mais de

30 pesquisadores do tema em questão, caracterizando interesse das partes pelo estudo da área em questão.

Comparativamente, a controladoria teve seu crescimento no período de 2001 a 2010, com aproximadamente vinte obras e manuais publicados, com destaque para os anos de 2004 e 2008 (LUNKES ET AL., 2012).

Além disto, averiguou-se que não se encontrou nenhum livro que trata sobre Governança Tributária, caracterizando assim necessidade de pesquisas sobre o tema.

4.3 Pesquisa em Disciplinas de Planejamento Tributário

A análise da legitimidade cognitiva foi finalizada pela pesquisa em cursos de Ciências Contábeis. Para isto, buscaram-se por meio de sítio eletrônico informações com a intenção de verificar a inserção da disciplina de Planejamento Tributário pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas 59 universidades federais do Brasil já instaladas até setembro de 2012.

Constatou-se que das universidades federais existentes, 64% contêm o curso de Ciências Contábeis entre os oferecidos para graduação. A partir deste elemento, procedeu-se a localização de informações a respeito das disciplinas de Planejamento Tributário nestes cursos. Conseguiu-se ter acesso a 79% das ementas dos 38 cursos; totalizando 30 ementas analisadas por meio de sítio eletrônico.

Com o exame destas 30 ementas disponíveis, como é possível conferir na Tabela 2, foi verificado que sete dos 30 cursos analisados possuem ao menos uma disciplina referente à Planejamento Tributário. Dentre estes sete cursos que possuem a disciplina em questão, em um deles verificou-se a existência de duas disciplinas referentes à Planejamento Tributário. Seguindo a mesma lógica, verificou-se também que há em um dos cursos, além da disciplina obrigatória, uma disciplina optativa intitulada "Planejamento Tributário II".

Tabela 2: Disciplinas de Planejamento Tributário em cursos de graduação

Grades/Ementas disponibilizadas para análise	30	100%
Cursos que possuem a disciplina de Planejamento Tributário	07	23%
Cursos que não possuem a disciplina de Planejamento Tributário	23	77%

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Com a contínua análise das informações providas pelas universidades, averiguou-se que dos 23 cursos de Ciências Contábeis os quais não possuem a disciplina obrigatória relativa ao Planejamento Tributário, quatro possuem disciplina optativa acerca desta área de estudo. Assim, é possível notar que estes cursos de Ciências Contábeis, mesmo não tendo implementado disciplinas obrigatórias de Planejamento Tributário por diversos motivos os quais sejam, deram oportunidade aos alunos de aprenderem acerca desta área, oferecendo disciplinas optativas em seus currículos.

Em outros cinco cursos destes 23, o assunto referente ao Planejamento Tributário é tratado em outras disciplinas. Tem-se o Planejamento Tributário como parte integrante de disciplinas intituladas "Contabilidade Fiscal e Tributária" (ou com nomenclaturas semelhantes), em quatro dos cinco cursos citados, e "Contabilidade Gerencial", em um curso. Com isso, é possível verificar que mesmo que este assunto não tenha exclusiva atenção nos cursos destas universidades, como em outros sete cursos de universidades federais as quais contêm uma disciplina obrigatória, apresentam disciplina optativa sobre o assunto.

Deve-se citar que destes 23 cursos os quais não possuem a disciplina obrigatória de Planejamento Tributário, nove não disponibilizaram em sítio eletrônico a ementa detalhada do curso para a análise. Assim, existe a possibilidade destes cursos tratarem o assunto acerca de Planejamento Tributário em disciplinas optativas, ou ainda em outras disciplinas obrigatórias.

Por fim, tem-se que cinco dos 14 cursos com ementas detalhadas disponíveis para a análise não contém disciplinas optativas referentes a esta área, bem como não contém em disciplinas obrigatórias assuntos referentes a este tema sendo discutidos no curso. O que é surpreendente já que o tema é relevante para a formação do futuro contador.

Os achados de outras disciplinas mostraram-se mais significativos. O estudo de Lunkes et al. (2012) sobre a inclusão da controladoria nas instituições de ensino superior foi realizado nos cursos de Ciências Contábeis do Sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), mostrou que a disciplina de Controladoria está presente em 75% dos cursos e de 90% nas universidades federais. O que corrobora com o estudo realizado por Richartz et al. (2012) nas universidades federais brasileiras onde, das 34 que oferecem o curso de Ciências Contábeis, 22 (65%) apresentam a disciplina de controladoria.

A baixa inserção da disciplina de planejamento tributário aplica-se também a pós-graduação, Klöppel, Lunkes e Schmitz (2013) analisaram as linhas de pesquisas dos docentes vinculados a programas de mestrado e doutorado em contabilidade e, constataram que embora o Brasil tenha um sistema tributário complexo, a linha de conhecimento com menor percentual de professores interessados é a contabilidade tributária, com 4% dos docentes.

Com esta análise acerca das disciplinas de Planejamento Tributário em universidades federais do Brasil, pode-se verificar o nível de importância dada pelos cursos de graduação ao assunto referente ao Planejamento Tributário. É sabido que no meio acadêmico voltado à graduação este assunto não é tão bem explorado, como se pôde perceber com o percentual de 23% de cursos com disciplina de Planejamento Tributário em relação ao total dos quais disponibilizaram ementas para análise. De qualquer forma, avanços têm sido feitos, pois dos outros 77%, 39% (ou seja, nove cursos) preocupam-se em mostrar esta área de outras formas que não disciplinas obrigatórias, mas disciplinas optativas ou inserção do assunto em questão em outras disciplinas.

5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O presente artigo teve como objetivo identificar e analisar a legitimidade cognitiva do planejamento tributário no Brasil. A efetuação da identificação e análise ocorreu por meio da busca por publicações nos principais eventos e revistas brasileiras de Contabilidade, além de livros e manuais e disciplinas de Planejamento Tributário oferecidas nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras.

Na pesquisa de publicações em revistas foram encontrados 41 estudos relacionados diretamente ao tema de Planejamento Tributário, no período de 1998 a 2013. Destaca-se a Revista de Contabilidade & Finanças da USP, com um percentual de 3% de artigos sobre Planejamento Tributário comparando-se ao total dos artigos da revista. Já na pesquisa de artigos em eventos localizou-se somente um artigo, o qual pertence ao Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Este estudo representa apenas 0,07% do total de 1.450 artigos deste evento. Não foram localizados artigos nas revistas e eventos tratando sobre Governança Tributária. Com isto, verifica-se ser uma área de pouco estudo, visto que a quantidade de artigos tratando deste assunto não ultrapassou a média de 1% do total de artigos publicados nos periódicos e eventos.

A busca do assunto em livros e manuais demonstrou maiores resultados que em periódicos e eventos visto que foram localizados 23 livros e manuais tratando sobre o tema.

Os destaques estão no período de 2005 a 2010, uma vez que 65% dos livros localizados estão distribuídos nestes seis anos. Além disto, mais de 30 autores estavam envolvidos nestas 23 obras, o que evidencia o interesse da propagação deste tema. Novamente, não foram localizados trabalhos a respeito de Governança Tributária.

Por fim, foram pesquisadas as disciplinas de Planejamento Tributário nas universidades federais brasileiras que continham o curso de graduação em Ciências Contábeis. Esta busca evidenciou que mais da metade das universidades federais brasileiras possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis, e quase 80% destas publicaram as ementas das disciplinas em seu sítio eletrônico. Das grades possíveis de análise baseadas nas ementas verificou-se que 7 cursos possuem a disciplina obrigatória denominada Planejamento Tributário. Dentre os 23 cursos que não possuem a disciplina obrigatória mais de 17% oferecem disciplinas optativas sobre o tema em questão. Outros 21% destes 23 cursos decidiram por incluir o assunto em diferentes disciplinas, como "Contabilidade Fiscal e Tributária" ou "Contabilidade Gerencial". Nove cursos dos 23 não disponibilizaram ementas detalhadas, e outros cinco não contém disciplinas relacionadas à área de estudo. Com a pesquisa nas disciplinas de Planejamento Tributário nas universidades federais brasileiras verificou-se grande atenção dada pelos cursos de graduação ao Planejamento Tributário, o tema desta pesquisa. Esta atenção tem avançado significativamente visto a implementação deste assunto em disciplinas optativas da graduação ou integração deste tema a outras disciplinas relacionadas.

Os resultados mostram que a legitimidade cognitiva da disciplina de planejamento tributário é fraca, os percentuais de publicação em revista (1,5%) e eventos científicos (0,07%), são baixos. Em contrapartida, a legitimidade cognitiva está mais consolidada na disciplina acadêmica, se considerarmos as disciplinas obrigatórias e optativas, têm-se um percentual considerado, além da publicação de livros também estar crescendo. Com este estudo, verificou-se o avanço da legitimidade cognitiva do tema Planejamento Tributário, principalmente no que se trata da disciplina desse assunto. Contudo, sabe-se que ainda há caminhos que consolidem sua posição nas pesquisas com o intuito de publicação de artigos científicos.

A pesquisa foi limitada a congressos e revistas de contabilidade, além de livros e manuais das principais editoras do país e disciplinas dos cursos de ciências contábeis, o que significa que podem existir artigos de planejamento tributário em congressos e revistas de outras áreas, bem como livros e manuais não identificados e disciplinas em outros cursos. O uso de palavras-chave para identificar artigos, livros e disciplinas também pode gerar algum viés.

Para trabalhos posteriores, recomenda-se a busca pela legitimidade sociopolítica, além da cognitiva, além da continuação desta pesquisa em períodos subsequentes.

REFERÊNCIAS

- Aldrich, H. (1999). *Organizations evolving*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Becher, T. (1989). *Academic tribes and territories. Intellectual enquiry and the cultures of disciplines*. Buckingham and Bristol: SRHE and Open University Press.
- Benbasat, I., & Zmud, R. Te identity crisis within the IS discipline: defining and communicating the discipline's core properties. *MIS Quarterly*. 27 (2), 2003, p.183-194.

- Beuren, I.M., Scindewin; A.C., & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças*, v. 18, n.45, p.1-30.
- Castro, C. De M. (1977). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 156p.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. 6 ed. São Paulo (SP): Pearson Prentice Hall.
- Coad Informações Confiáveis. (2012). Livros COAD. Disponível em: <<http://www.coad.com.br/>>. Acesso em: 21 nov. 2012.
- Drori, I., Honig, B., & Sheaffer, Z. (2009). The life-cycle of an internet firm: Scripts, legitimacy and identity. *Entrepreneurship Theory and Practice*. 33, p.715-738.
- Editora Atlas S.A. (2012). Livros Contabilidade e Finanças. Disponível em: <http://www.editoraatlas.com.br/Atlas/webapp/lista_produtos.aspx?cat_cod_id=3000>. Acesso em: 21 nov. 2012.
- Editora Saraiva. (2012). Livros Editora Saraiva. Disponível em: <<http://www.livrariasaraiva.com.br/>>. Acesso em: 21 nov. 2012.
- Fiscosoft. (2012). Livros FISCOSOFT. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: 21 nov. 2012.
- França, J. A. (1998). O benefício da substituição de dividendos e da remuneração do trabalho de sócios dirigentes pelos juros sobre o capital próprio – JCP. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 61-72.
- Gil, A. C. (1991). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 159p.
- Guah, M. W., & Fink, K. (2009). Investigating legitimacy and identity for healthcare. *Proceedings of the AMCIS, 2009, Information Systems Research*.
- Hunt, C. S., & Aldrich, H. E. (1996). Why even Rodney Dangerfield has a home page: legitimizing the world wide web as a medium for commercial endeavors. Cincinnati: Academy of Management, Academy of Management Annual Meeting.
- IOB. (2012). Livros IOB. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/>>. Acesso em: 21 nov. 2012.
- Januzzi, L., Almeida, M.R., Castro, P.N., Amaral, S.C., Nascimento, T.A., & Barros, V.C. (2000). Planejamento tributário. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 3, n. 2, p. 49-72.
- Jenkins, R. (2004). *Social identity*. London: Routledge.
- Karlsson, T., & Wigren, C. (2010). Start-ups among university employees: the influence of legitimacy, human capital and social capital. *The Journal of Technology Transfer*. 35 (2), p. 1-25.
- Klöppel, F., Lunkes, R.J., & Schmitz, E. (2013). Análise Sobre a(s) Linha(s) de Pesquisa dos Professores de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade. *Revista Capital Científico*. Vol. 11, No.1, p.1-16.
- Lounsbury, M., & Glynn, M. A. (2001). Cultural entrepreneurship: stories, legitimacy, and the acquisition of resources. *Strategic Management Journal*. 22, p. 545-564.

- Lunkes, R. J., Schnorremberger, D., Souza, C. M., & Rosa, F.S. (2012). Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. *Revista de Contabilidade & Finanças [online]*, vol.23, n.59, pp. 83-101. ISSN 1808-057X.
- Lunkes, R. J., Gasparetto, V., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2014). Estudo descritivo sobre o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil sob a perspectiva da legitimidade. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(1), p. 97-121.
- Machado, M. C., & Nakao, S. H. (2012). Diferenças entre lucro tributável e o lucro contábil das empresas brasileiras de capital aberto. *Revista Universo Contábil*, v.8, n.3, p. 100-112.
- Malaquias, R. F., Giachero, O. S., Costa, E. L., & Lemos, S. (2007). Juros sobre o capital próprio: uma análise envolvendo a empresa pagadora e o acionista recebedor. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília*, v. 10, n. 2, p. 43-68.
- Messner, M., Becker, C., Schäffer, U., & Binder, C. (2008). Legitimacy and identity in germanic management accounting research. *European Accounting Review*. 17 (1), p.129-159.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. 83 (2), 340-363.
- Pohlmann, M. C., & Iudícibus, S. (2006). Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. *Revista Enfoque Reflexão Contábil, Maringá*, v. 25, n. 3, p. 57-71.
- Rezende, G. P., & Nakao, S. H. (2012). Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto. *Revista Universo Contábil*, v.8, n. 1, p. 06-21.
- Ribeiro, A. E. L., & Mário, P. C. (2008). Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. *Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte*, v. 19, n. 4, p. 107-128.
- Richardson, R. (1999). *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 334p.
- Richartz, F., Krüger, L.M., Lunkes, R.J., & Borgert, A. (2012). Análise Curricular em Controladoria e as Funções do *Controller*. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. 9, n. 19, p. 25-39.
- Rowe, F., Truex Iii, D.P., &Kvasny, L. (2004). Cores and definitions: building the cognitive legitimacy of the information systems discipline across the Atlantic. *IFIP International Federation for Information Processing*. 143, 83-101. DOI: 10.1007/1-4020-8095-6_6.
- Santos, R. C., & Souza, A. A. (2005). Planejamento tributário: o impacto dos programas governamentais simples e simples geral nas micro e pequenas empresas. *Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte*, v. 16, n.1, p. 73-88.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. (2. ed.). London: Sage Publications.
- Silva, D.H.F., Gallo, M.F., Pereira, C.A., & Lima, E.M. (2004). As operações de fusão, incorporação e cisão e o planejamento tributário. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4.São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*. 30 (3), p.571-610.
- Terence, A. C. F., & Escrivão Filho, E. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais.In: XXVI ENEGEP, 2006, Fortaleza. XXVI

ENESEP. Fortaleza: Enegep, 2006. p. 1 - 9. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENESEP2006_TR540368_8017.pdf>. Acesso em: 16 out. 2012.

Zimmerman, M. A., & Zeitz, G. J. (2002). Beyond survival: achieving new venture growth by building legitimacy. *Academy of Management Review*. 27 (3), p.414-431.

Zott, C., & Huy, Q. N. (2007). How entrepreneurs use symbolic management to acquire resources. *Administrative Science Quarterly*. 52 (1), p. 70-105.