

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COM O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE

Brenda Melissa Fonseca

Instituto Federal de Minas Gerais

Daniel Fonseca Costa

Instituto Federal de Minas Gerais

Lélis Pedro de Andrade

Instituto Federal de Minas Gerais

Bruno César de Melo Moreira

Instituto Federal de Minas Gerais

RESUMO

A tributação tem influenciado a economia e, com isso, o cotidiano e as decisões das pessoas, das organizações e dos governos. Além disso, a literatura relacionada tem demonstrado uma relação entre fatores psicológicos e comportamentais com a tributação, o que tem levantado discussões sobre o tema. Diante disso, este trabalho objetiva realizar uma análise bibliométrica sobre a relação dos fatores psicológicos e comportamentais do indivíduo com a tributação. Para realizar a bibliometria, a busca foi feita na *Web of Science* e a análise foi feita utilizando o *software CiteSpace* (CHEN, 2004; 2006). Após uma busca entre os anos de 1945 a 2020, chegou-se a uma quantidade analisada de 1.395 artigos. Como principais resultados, identificou-se que o trabalho de Haddad e Harrison (1993) é o mais citado e que os Estados Unidos é o país de origem das publicações mais relevante por ter publicado 39,07% dos artigos pertencentes à amostra. Além disso, verificou-se que o termo “Tax evasion” possui a maior concentração de estudos na frente de pesquisa, e que “Tax avoidance” e “incentive” são os termos mais ativos atualmente, o que demonstra que há um forte fluxo de estudos sobre evasão fiscal relacionados com o comportamento do contribuinte.

Palavras-chave: Tributação; Comportamento do Contribuinte; Economia Comportamental; Evasão Fiscal; Elisão Fiscal.

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de cobrança de tributos tem estado presente no desenvolvimento da humanidade, da sociedade e da economia no curso da história, apresentando-se como uma marca de uma civilização (SAMSON, 2002), tendo influenciado o desenvolvimento da escrita, dos números e da cultura das sociedades organizadas (HARARI, 2014). Embora a origem dos tributos seja remota, sabe-se que as primeiras manifestações tributárias se deram na forma de presentes para os Deuses e para os líderes dos povos e, posteriormente, foram utilizados para a manutenção dos exércitos e do reinado. Com isso, estudos arqueológicos trazem evidências de que havia um sistema tributário no Sul do Egito em um período entre 3300 e 3200 AC (SAMSON, 2002).

Os tributos estão presentes no cotidiano dos indivíduos, influenciando os negócios, a economia e os governos. Nesse sentido, os governos se apresentam como sujeitos ativos e os contribuintes como passivos na ordem tributária. Esse contrato social entre o Estado e os contribuintes é realizado de uma forma que se proporcione uma maior equidade (ATKINSON; PIKETTY; SAEZ, 2011), na busca de um sistema tributário justo. Assim, essa relação provoca certos conflitos de interesse, influenciando o comportamento do contribuinte em relação à obrigação tributária (KIRCHLER, ERICH, 2007).

Os tributos afetam direta ou indiretamente o indivíduo, por incidir sobre a renda, sobre o patrimônio e sobre o consumo de bens e serviços (COSTA et al., 2016), influenciando, também, as organizações, que realizam planejamentos tributário para reduzirem o ônus tributário (COSTA, 2014; COSTA et al., 2018). Com isso, a busca por melhores resultados expõe, em alguns casos, os contribuintes em uma lacuna entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, ou seja, quanto mais agressivo for o planejamento tributário, maior será a possibilidade de se cometer evasão fiscal (HANLON; HEITZMAN, 2010), por estar nos limites da Lei. Diante disso, mesmo sabendo que a sonegação é uma prática ilegal, pessoas incorrem em certos riscos para pagar menos tributo. Fato esse, que abre uma discussão sobre a relação do cumprimento da obrigação tributária com os fatores psicológicos e comportamentais do indivíduo (KIRCHLER, 2007).

A relação de fundamentos comportamentais, cognitivos e psicológicos com fatores econômico fez surgir uma linha de pesquisa denominada de economia comportamental, cujo objetivo pressupõe na melhoria das decisões e da proposição de políticas econômicas (CAMERER, 1999; CAMERER; LOEWENSTEIN; PRELEC, 2004). Em suma, essa área de estudo busca compreender como os indivíduos tomam decisões e como eles interagem ou influenciam outros indivíduos, as organizações, os mercados e a sociedade (BIRNBERG; GANGULY, 2012), além de analisar como os erros de julgamento ocorrem no processo de tomada de decisões (THALER, 2016). De forma mais abrangente, a obra de Kahneman e Tversky demonstrou que a racionalidade no processo de tomada de decisões é enviesada, ou seja, os indivíduos estão expostos a diversos vieses cognitivos que podem levá-los a algum erro de julgamento (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974; KAHNEMAN; TVERSKY, 1979; TVERSKY; KAHNEMAN, 1981).

Diante disso, observa-se que os tributos estão relacionados com a economia e, por sua, vez com as decisões dos indivíduos, pelo fato de serem contribuintes. Assim, estudos relacionam o comportamento humano no que diz respeito à decisão de se deixar de pagar

tributos (ALLINGHAM; SANDMO, 1972), ao incentivo aos gestores para se reduzir tributos (ARMSTRONG; BLOUIN; LARCKER, 2012; POWERS; ROBINSON; STOMBERG, 2016), ao desenvolvimento de políticas de combate ao comportamento ilegal (BECKER, 1968), à moral fiscal em relação à disposição de se pagar tributos (ALM; TORGLER, 2006), ao uso da contabilidade mental para gerenciar as obrigações tributárias (OLSEN et al., 2019), ao comportamento do contribuinte em relação à conformidade tributária (CHRISTIAN; ALM, 2014; HALLSWORTH, 2014; FOCHMANN; KROLL, 2016) e à comparação da conformidade tributária entre os países (BATRANCEA et al., 2019).

Frente ao exposto, observa-se esforços para associar o comportamento do indivíduo com o sistema tributário. No entanto, torna-se necessário realizar uma pesquisa bibliométrica para compreender tendências de pesquisas nessa área, bem como quais são os principais trabalhos e os principais autores que têm pesquisado sobre o tema e influenciado as pesquisas nesse campo.

A pesquisa se justifica pelo fato de que aspectos psicológicos e comportamentais podem influenciar nas decisões dos indivíduos de pagar tributos. Compreender essa influência pode ser a chave para a instituição de sistemas tributários mais justos aos olhos do contribuinte e, principalmente, auxiliar na proposição de políticas que levem os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias de forma mais efetiva, sem cometer evasão fiscal. Assim, há a necessidade de compreender o rumo que os estudos nesse campo têm tomado no que diz respeito à relação de fatores comportamentais e psicológicos com a tributação, para mapear o campo científico e orientar pesquisadores, gestores e interessados no tema em voga.

Diante desse contexto, o presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise bibliométrica sobre a relação dos fatores psicológicos e comportamentais do indivíduo com a tributação.

Com isso, a pesquisa contribui com as áreas tributária e de economia comportamental, no sentido de entender como a literatura tem relacionado o comportamento do contribuinte com a tributação e como a tributação tem influenciado as decisões dos indivíduos. Além disso, a pesquisa demonstra como esse tema tem sido estudado no mundo, além de ressaltar quais são os trabalhos e autores mais influentes, elucidando a importância do tema e direcionando futuras pesquisas.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Um dos marcos iniciais para a inserção do comportamento humano nos estudos tributários foi a obra de Rundquist e Sletto (1936), cujo objetivo foi analisar os efeitos da depressão nas ações dos seres humanos, inclusive em aspectos econômicos e legais. Em resumo, o trabalho demonstrou que a diferença social, a diferença de gênero, a diferença familiar, o fato de se estar ou não empregado influenciam a atitude dos indivíduos e suas personalidades.

Além disso, uma análise econômica para o desenvolvimento de políticas ótimas de combate ao comportamento ilegal do contribuinte foi realizada por Becker (1968). O ensaio

sugeriu que na tomada de decisão criminal, existem três relações comportamentais baseadas na ofensas, no custos dos dados e na probabilidade de descoberta do crime. Ademais, o autor evidenciou que a economia se torna um instrumento que beneficia a análise para o combate do comportamento ilegal e que fatores como punição, incertezas e descobertas são determinantes tomada de decisão de cometer o ilícito e, conseqüentemente, nas funções de receita.

O trabalho de Allingham e Sandmo (1972) evidencia que evasão fiscal presente na tomada de decisão do contribuinte está associado à temáticas de tributação e aversão ao risco. Dessa maneira, o estudo analisa a tomada de decisão da pessoa física ao sonegar impostos por meio de declarações incompatíveis com sua realidade. Diante disso, os autores concluem que a veracidade da renda declarada pode ser influenciada pela taxa de penalidade e com a probabilidade de detecção da prática ilegal. Dessa maneira, o indivíduo que exposto a uma investigação, tende a ter um comportamento mais honesto na declaração do imposto de renda.

O comportamento do indivíduo frente aos tributos também foi testado quando Armstrong, Blouin e Larcker (2012) examinaram a relação entre os incentivos dado ao gestor tributário e as taxas de impostos efetivas, para verificar a agressividade tributária. Os autores concluíram que o incentivo recebido pelos gestores está associado à redução do nível de despesas tributárias relatadas nas demonstrações financeiras. Nesta mesma linha, POWERS; Robinson e Stomberg (2016) identificaram que, em relação aos níveis de planejamento tributário, as empresas que avaliam os CEOs com métricas pós-imposto de renda incentivam diferentes opções de relatórios financeiros.

Já, Alm e Torgler (2006) mensuraram a moral tributária dos contribuintes em 14 países. Os resultados experimentais indicam uma moral tributária significativamente mais alta nos Estados Unidos do que na Espanha e que os indivíduos nos Estados Unidos têm uma moral fiscal mais alta do que nos demais países estudados, seguido pela Áustria e pela Suíça. Os autores também encontraram uma forte correlação negativa entre o tamanho da economia e o grau de moral nesses países. Em um amplo estudo com 44 países, Batrancea et al. (2019) descobriram que a confiança nas autoridades e no poder das autoridades aumentam as intenções de conformidade tributária e atenuam a sonegação de impostos em sociedades que diferem em contextos econômicos, sócio-demográficos, políticos e culturais.

Em complemento, os resultados apresentados por Christian e Alm (2014) sugerem que a presença de simpatia incentiva uma melhor conformidade tributária. Além disso, os autores sugerem que a preparação para obter empatia também tem um impacto positivo na conformidade tributária. Por fim, os resultados apresentados apoiam a inclusão de fatores não econômicos na análise do comportamento em relação à conformidade tributária. Ainda sobre conformidade tributária, Fochmann e Kroll (2016) analisaram como a redistribuição das receitas tributárias influencia o comportamento mediante à conformidade tributária. Os resultados demonstraram que as recompensas têm um efeito geral negativo no cumprimento das obrigações tributárias, que as recompensas afetam a decisão dos contribuintes de forma assimétrica e que as recompensas não têm efeito, ou um efeito negativo, no cumprimento das obrigações tributárias.

Em um estudo recente, Olsen et al. (2019) investigaram se os contribuintes independentes usam a contabilidade mental para gerenciar suas obrigações de imposto de renda e IVA e se a contabilidade mental se relaciona com conhecimento tributário e com o

comportamento fiscal. Os resultados revelam pequenas diferenças na contabilidade mental entre imposto de renda e IVA, sugerindo que o conhecimento tributário e a contabilidade mental são construtos distintos. Além disso, os autores sugeriram que os indivíduos que declararam que segregam os impostos, afirmaram ter negócios financeiramente mais prósperos. Além disso, foi possível observar que a contabilidade mental não estava relacionada às intenções de sonegar impostos, mas que os indivíduos com pontuações mais altas em contabilidade mental relataram níveis mais pronunciados de planejamento tributário.

3. METODOLOGIA

A pesquisa é caracterizada como uma análise bibliométrica, sendo classificada como descritiva e possuindo um enfoque quantitativo. Assim, o objetivo da análise bibliométrica está no estudo dos aspectos quantitativos e na divulgação da produção científica (TAGUE-SUTCLIFFE, 1992; MACIAS-CHAPULA, 1998). A bibliometria demonstra a trajetória da pesquisa em uma área do conhecimento e oferece oportunidades para melhorar a acessibilidade e a reprodutibilidade dos estudos relacionados com o campo científico (CHEN; SONG, 2019).

A análise bibliométrica foi realizada conforme demonstrado na Figura 1, a qual foi adaptada a partir dos *Frameworks* utilizados por Prado et al. (2016), Costa et al. (2017) e Costa, Carvalho e Moreira (2019).

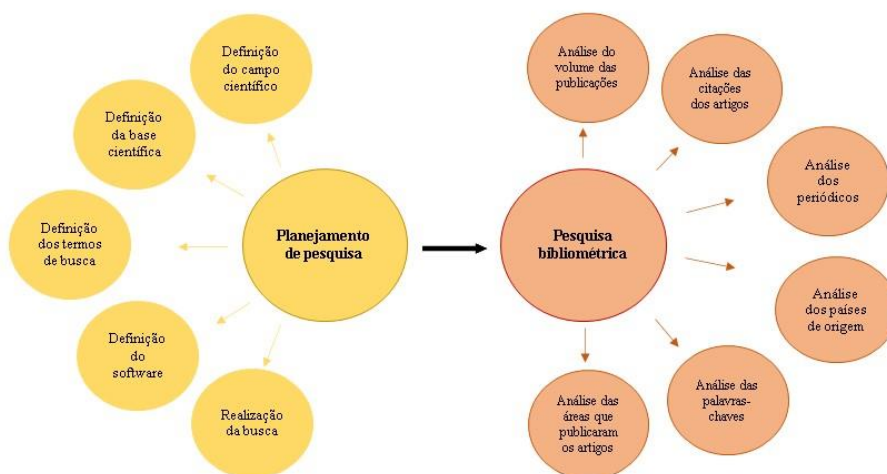


Figura 1: Etapas para a construção da pesquisa e análise bibliométrica.

Fonte: Elaborada pelos autores

O planejamento é um requisito importante para a análise bibliométrica. Diante disso, definiu-se como campo científico, as áreas de tributação e de economia comportamental. A base científica utilizada foi a coleção principal da *Web of Science Clarivate Analytics*.

Baseado na literatura da área tributária, fez-se a escolha dos seguintes termos de busca: *Tax Planning*; *Tax Management*; *Tax Avoid*; *Tax Accounting*; *Tax Strategies*; *Tax*

Aggressiveness; Income Tax; Value Added Tax; Corporate Tax; Indirect Tax e Tax Evasion. Além disso, definiu-se os termos relacionados à economia comportamental: *psychology; psychological; behavior; behavioral; cognitive; cognitive bias; behavioral economy; behavioral finance; behavioral accounting e taxpayer behavior* para se relacionarem com os demais termos. O operador “OR” (a busca é realizada de forma separada com um ou mais termos definidos) foi utilizado em cada Seção de termos e o “AND” (a busca é realizada com a associação de um ou mais termos) foi utilizado entre os dois conjuntos de termos para associar um termo tributário com um termo comportamental.

A partir dessas definições, optou-se por utilizar a busca avançada da *Web of Science*, utilizando-se a seguinte expressão: *TS= ((tax*_planning OR tax*_manage* OR tax*_avoid* OR tax*_accounting OR tax*_strategies OR tax*_agressiveness OR income_tax* OR value_added_tax* OR corporate_tax* OR indirect_tax* OR tax*_evasion) AND (psycholog* OR behavio\$r* OR cognitive OR bias))*. O símbolo “TS” significa tópico (título, resumo e palavras chaves), o símbolo “_” significa pesquisa o termo completo, o símbolo “*” amplia a busca para todas as palavras que iniciam com o termo descrito independente de seu complemento e o símbolo \$ significa outras possibilidades de grafia.

O *EndNote*[®] foi definido como o *software* de gerenciamento de referência e o *CiteSpace* (CHEN, 2004; 2006) como *software* de análise bibliométrica. Após isso, realizou-se a pesquisa avançada na base da *Web of Science*, cujo arquivos foram importados respectivamente para o *EndNote*[®] e para o *CiteSpace*.

Após a realização da busca na *Web of Science*, realizou-se a bibliometria da frente da pesquisa (Research Front) (CHEN, 2006), que consistiu em analisar de forma contextual a produção científica obtida pelo resultado dos critérios de busca estabelecidos. A partir disso, realizou-se a análise do volume de publicação, a análise das citações dos artigos, a análise dos periódicos que mais publicaram os artigos pertencentes à amostra, a análise dos países que deram origem às publicações, a análise das palavras chaves mais citadas pelos artigos e a análise das áreas que publicaram os artigos.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após definição dos critérios de busca, a pesquisa foi realizada em março de 2020, na coleção principal da *Web of Science Clarivate Analytics*, obtendo-se um retorno de 1.395 artigos, entre o período de 1945 a 2020. Assim, a primeira análise realizada foi a da produção no horizonte temporal definido (1945 a 2020). Dessa forma, a Figura 2 demonstra a construção do campo de estudo ao longo dos anos, permitindo examinar o desempenho que o tema tomou em determinados períodos.

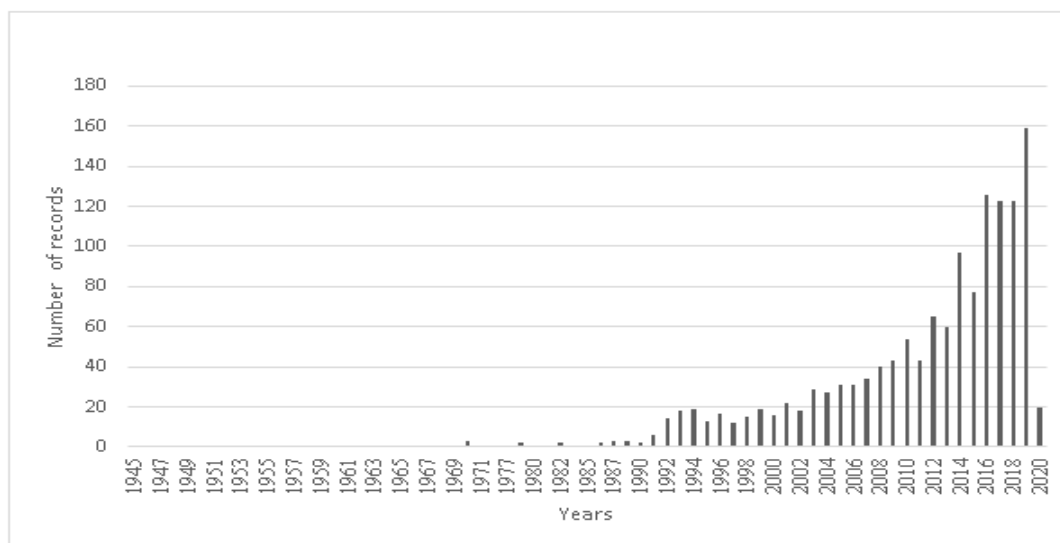


Figura 2: Produção de artigos por ano

Fonte: Elaborada pelos autores por meio das informações da *Web of Science*

Como demonstra a Figura 2, as primeiras publicações foram feitas somente em 1970, sendo estas, três grandes obras: *Specification bias and corporate tax incidence* (GORDON, 1970) publicado pelo *National Tax Journal*; *Shifting of corporation income tax and various theories of firm behavior* (BAYER, 1970), publicado pelo *Public Finance* e; *Corporate taxation and dividend behaviour* (FELDSTEIN, 1970) publicado pelo *Review of Economic Studies*. Contudo, apenas após 1990 o campo tornou-se mais incorporado. Deve-se acentuar, que 52% das publicações, se concentraram entre o ano de 2014 a 2020 e que o ano de 2019 correspondeu a 11,40% dos registros. Isso demonstra o espaço que o tema tem tomado nas pesquisas atuais e nos últimos seis anos.

Além disso, é importante enfatizar na construção de um campo científico, as obras que se sobressaíram pelo número de citações e por possuir uma maior influência na área. Desta forma, usando o critério de citação, a Tabela 1 apresenta os dez trabalhos mais relevantes, com seus respectivos periódicos, autores e número de citações na *Web of Science*.

Tabela 1: Dez artigos mais citados da base de dados *Web of Science*

Nº	Título	Periódicos	Autores	Citações
1	ARE THERE POSITIVE SPILLOVERS FROM DIRECT FOREIGN-INVESTMENT ? EVIDENCE FROM PANEL-DATA FOR MOROCCO	<i>Journal of Development Economics</i>	(HADDAD; HARRISON, 1993)	547
2	CULTURE DIFFERENCES AND TAX MORALE IN THE UNITED STATES AND IN EUROPE	<i>Journal of Economic Psychology</i>	(ALM; TORGLER, 2006)	289
3	TRUST AND TAXPAYING: TESTING THE HEURISTIC APPROACH TO COLLECTIVE ACTION	<i>American Journal of Political Science</i>	(SCHOLZ; LUBELL, 1998)	280
4	CORPORATE TAX AVOIDANCE AND STOCK PRICE CRASH RISK: FIRM-LEVEL ANALYSIS	<i>Journal Of Financial Economics</i>	(KIM; LI; ZHANG, 2011)	263
5	THE IMPACT OF FAMILY INCOME ON CHILD ACHIEVEMENT: EVIDENCE FROM THE EARNED INCOME TAX CREDIT	<i>American Economic Review</i>	(DAHL; LOCHNER, 2012)	247
6	UNWILLING OR UNABLE TO CHEAT? EVIDENCE FROM A TAX AUDIT EXPERIMENT IN DENMARK	<i>Econometrica</i>	(KLEVEN et al., 2011)	224
7	OPTIMAL INCOME TRANSFER PROGRAMS: INTENSIVE VERSUS EXTENSIVE LABOR SUPPLY RESPONSES	<i>Quarterly Journal Of Economics</i>	(SAEZ, 2002)	218
8	TAX MORALE AND CONDITIONAL COOPERATION	<i>Journal Of Comparative Economics</i>	(FREY; TORGLER, 2007)	216
9	LESSONS FROM BEHAVIORAL RESPONSES TO INTERNATIONAL TAXATION	<i>National Tax Journal</i>	(HINES, 1999)	214
10	A TAXONOMY OF BUSINESS START-UP REASONS AND THEIR IMPACT ON FIRM GROWTH AND SIZE	<i>Journal Of Business Venturing</i>	(BIRLEY; WESTHEAD, 1994)	205

Fonte: Elaborada pelos autores por meio das informações da *Web of Science*.

Como exposto pela Tabela 1, o trabalho de Haddad e Harrison (1993) se destaca como a obra mais citada, com 547 citações. Aplicado no setor fabril marroquino, o objetivo da pesquisa foi testar se existe implicações positivas no investimento estrangeiro direto. A segunda obra mais proeminente da busca, com 289 citações, é a de Alm e Torgler (2006) trabalho objetivou estimar papéis culturais como fatores de provocação para o contribuinte cumprir com suas obrigações fiscais. Já em terceiro lugar, com 280 citações, a obra de Scholz e Lubell (1998) teve a finalidade de investigar sobre a relação de confiança do governo com o contribuinte, com o aumento da conformidade fiscal e também se essa relação influencia o cumprimento das demais leis. O artigo de Kim, Li e Zhang (2011) é o quarto artigo mais citado e obteve 263 citações. Os autores investigaram a relação da elisão fiscal corporativa com o risco de queda

dos preços de suas ações. Além disso, analisaram se essa associação varia com medidas de monitoramento externos.

Em quinto lugar, o estudo de Dahl e Lochner (2012) obteve 247 citações e, com base em informações de mudanças de ganho de crédito no imposto de renda, tratou sobre os efeitos resultantes da renda familiar no desempenho cognitivo de crianças. Em sexta colocação, com 224 citações, Kleven et al. (2011) analisaram a renda antes e após a auditoria, para aferir efeitos das taxas marginais na evasão fiscal. Já Saez (2002), com 218 citações, ficou em sétima colocação, propondo uma solução tributária ideal dado em dois cenários: intensidade e força de trabalho, que são denominados intensivos e extensivos respectivamente..

Na sequência, Frey e Torgler (2007) obtiveram 216 citações ao demonstrarem, em um experimento, a relevância do contexto social na conformidade fiscal. Os autores comprovaram que o nível de evasão fiscal dos indivíduos pode ser influenciado pelo comportamento de outros indivíduos. Em nona colocação e com 214 citações, Hines (1999) concentrou seu estudo no impacto da tributação sobre o investimento direto e de localização para fins de elisão fiscal. Por fim, Birley e Westhead (1994) tiveram 205 citações, sendo que o trabalho discutiu os motivos que levaram a inicialização de uma empresa e se estes influenciaram o desenvolvimento dela.

Em acréscimo, analisou-se os periódicos que possuem uma maior frequência de publicação entre os artigos resultantes da pesquisa. Assim, a Tabela 2 apresenta os dez periódicos que mais publicaram na área de comportamento tributário.

Tabela 2: Dez periódicos com o maior número de publicações entre os 1.395 os artigos

Títulos da fonte	Registros	Proporção
<i>International Tax and Public Finance</i>	66	4,73%
<i>Journal of Economic Psychology</i>	61	4,37%
<i>Journal of Public Economics</i>	59	4,23%
<i>National Tax Journal</i>	52	3,73%
<i>Journal of Business Ethics</i>	23	1,65%
<i>Journal of Economic Behavior Organization</i>	22	1,58%
<i>Accounting Review</i>	20	1,43%
<i>Fiscal Studies</i>	16	1,15%
<i>Economics Letters</i>	13	0,93%
<i>American Economic Journal Economic Policy</i>	12	0,86%
Total de registros pelos dez periódicos	344	24,66%
Registros dos periódicos restantes	1051	75,34%
Total	1395	100%

Fonte: Elaborada pelos autores por meio das informações da *Web of Science*

Os 1.395 artigos resultantes da pesquisa foram distribuídos em 583 periódicos distintos, onde dez deles são responsáveis por 24,66% das publicações, como se pode observar na Tabela 2. Destaca-se entre eles, o *International Tax and Public Finance* pelas 66 publicações e o *Journal of Economic Psychology* por ter publicado 61 artigos e pela publicação do trabalho de Alm e Torgler (2006), que é a segunda obra mais citada em relação aos artigos pesquisados (Tabela 1). Além disso, o *Journal of Economic Psychology* publicou o trabalho de (Kirchler, Hoelzl e Wahl, 2008), que é a décima primeira obra mais citada.

O *Journal of Public Economics* também publicou obras que são destaques na literatura (ALLINGHAM; SANDMO, 1972; YITZHAKI, 1974; ALM; MCCLELLAND; SCHULZE, 1992). O *National Tax Journal* publicou o trabalho de Hines (1999), nona obra mais citada e também o trabalho de Gordon (1970), que foi o primeiro trabalho a ser publicado na área, conforme os critérios de busca. Por fim, tem-se o *Journal of Business Ethics* e o *Accounting Review* que, também, publicaram obras importantes na área tributária (DYRENG; HANLON; MAYDEW, 2008; ALM; TORGLER, 2011).

Tendo como base o primeiro autor e seu país de origem, explorou-se os países que mais produziram pesquisas e que influenciaram a área de comportamento tributário. Assim, a Figura 2 apresenta os vinte países que mais publicaram artigos entre a amostra, bem como os países que têm mais publicado na atualidade.

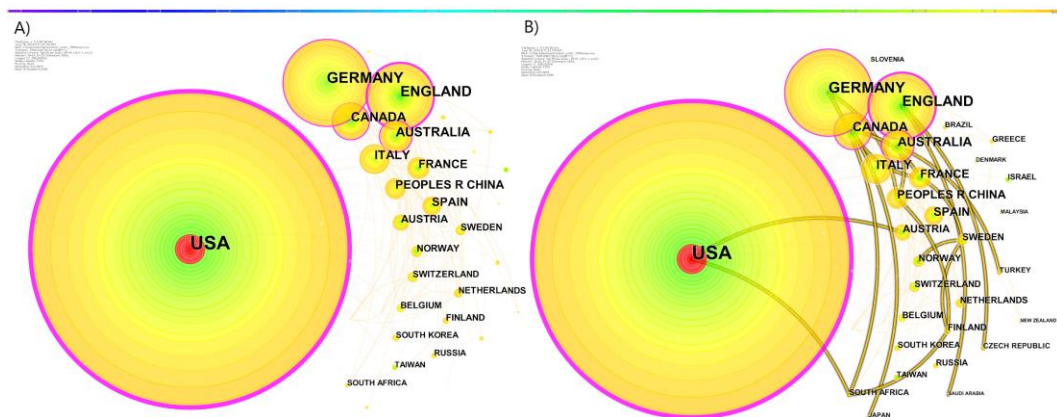


Figura 2 Rede dos países mais fomentadores da amostra
Fonte: Elaborada pelos autores por meio do *output* do *CiteSpace*.

Na amostra, foram registrados oitenta e nove países fomentadores no campo. A Figura 2(a) enfatiza a importância dos Estados Unidos para a produção de pesquisa em comportamento tributário em que seus estudos somam 545 obras, representando 39,07% da construção da amostra. Além disso, é imprescindível ressaltar que a centralidade dos Estados Unidos de 0,66 indica uma potencialidade de revolução nos estudos em questão. Ademais, é também preciso ressaltar países que têm sido transformadores para área, como a Inglaterra com a centralidade de 0,29, a Alemanha com 0,15, Austrália com 0,14 e Canadá com 0,10.

Sobre as recentes produções, elas se concentraram em 2019 em dezoito países. Em 159 artigos que foram publicados, 52 foram produzidos pelo Estados Unidos, o que corresponde a 32,70% das obras. O restante, assim como expresso pela Figura 2 (b), se concentrou na Alemanha, Inglaterra, Canadá, Itália, França, Espanha, Áustria, Suécia, Finlândia, África do Sul, Japão, Austrália, República Checa, Povos da China, Arábia Saudita, Noruega e Turquia.

No que se relaciona as obras mais relevantes da frente de pesquisa, apenas dois não advêm dos Estados Unidos (BIRLEY; WESTHEAD, 1994; KLEVEN et al., 2011), os quais são pertencentes a Inglaterra. Acentua-se também que no primeiro ano de produção do campo

os três artigos produzidos foram oriundos dos Estados Unidos (BAYER, 1970; FELDSTEIN, 1970; GORDON, 1970).

Já no que tange os países que mais produzem pesquisas sobre comportamento tributário, tem-se a seguinte sequência: Estados Unidos com 545 artigos; Alemanha com 154; Inglaterra com 122; Canadá com 72; Austrália com 64; Itália com 60; França com 44; Povos da China com 43; Espanha com 42; Áustria com 32; Suécia com 21; Noruega com 21; Suíça com 18; Holanda com 18; Bélgica com 16; Finlândia com 15; Coreia do Sul com 13; Rússia com 13; Taiwan com 10 e África do Sul com 10 produções

Ademais, foram analisadas as palavras-chave mais utilizadas pelas obras, possibilitando analisar quais são os termos mais relevantes em estudos comportamentais tributários, bem como marcos de conteúdo e tendências. Assim, a Figura 3 apresenta os vinte termos mais relevantes e exibe como os mesmos são salientados em abordagens distintas.

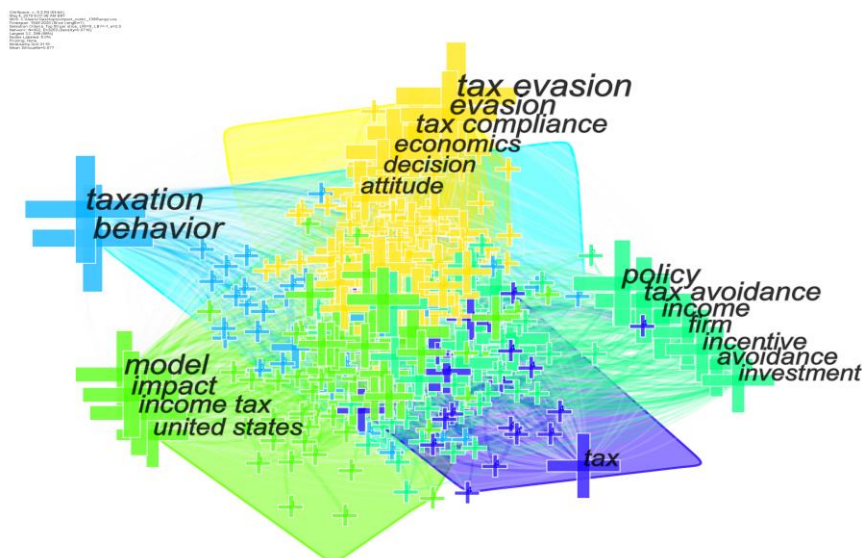


Figura 3 Rede das palavras mais comentadas do campo
Fonte: Elaborada pelos autores por meio do output do CiteSpace.

A respeito das vinte palavras que se destacam nos conteúdos, *tax evasion* se sobressai com 209 aparições, *taxation* com 194, *behavior* com 184, *model* com 120, *evasion* com 119, *policy* com 95, *tax compliance* com 86, *tax avoidance* com 78, *impact* com 74, *income tax* com 68, *income* com 63, *economics* com 55, *united states* com 53, *firm* com 53, *tax* com 51, *incentive* com 51, *avoidance* com 50, *investment* com 49, *decision* com 47 e *attitude* com 44.

Marcando a década de 90, quando o campo de estudo se tornou mais sólido (Figura 1) e com ocorrências inicializadas em 1992 e 1998 respectivamente, *behavior* e *taxation* se destacam por sua revolução no campo. Além disso, inserida na área em 1991, *decision* é a palavra mais antiga dentre as mais relevantes, demonstrando que em relevância, os estudos de comportamento tributário, se iniciaram em abordagens de decisão.

Quanto o termo mais comentado, *tax evasion* se realça. Contudo, *tax avoidance* e *incentive* são as únicas palavras que contém explosão de citação que se penduram no ano atual (2020), sugerindo que há uma certa tendência de discussões sobre isso na área. Já no que tange a concentração de termos em conteúdos mais específicos, *tax evasion*, *evasion*, *tax compliance*, *economics*, *decision* e *attitude* é mais proeminente em assuntos sobre contabilidade mental, sobre conformidade fiscal e sobre abordagens em agentes. Já *model*, *impact*, *income tax* e *united states* são salientados em abordagens de evidências, nível da indústria e suas características competitivas.

Avoidance, *tax avoidance*, *investment*, *incentive*, *firm*, *income* e *policy* são mais realçados em evidências de incentivos para se evitar impostos corporativos e características competitivas. Ressalta-se que esse termos são mais ativos, tornando o conteúdo mais acentuado no momento. *Taxation* e *behavior* são mais manifestados em evidências de estruturação de vida e características competitivas e, por fim, *tax* é mais notório em evidência de compras *cross-border* e características competitivas.

Em relação a ocorrência de classificação de áreas científicas em que as obras estão inseridas, a Figura 3 apresenta as vinte categorias que possuem uma maior frequência na amostra..

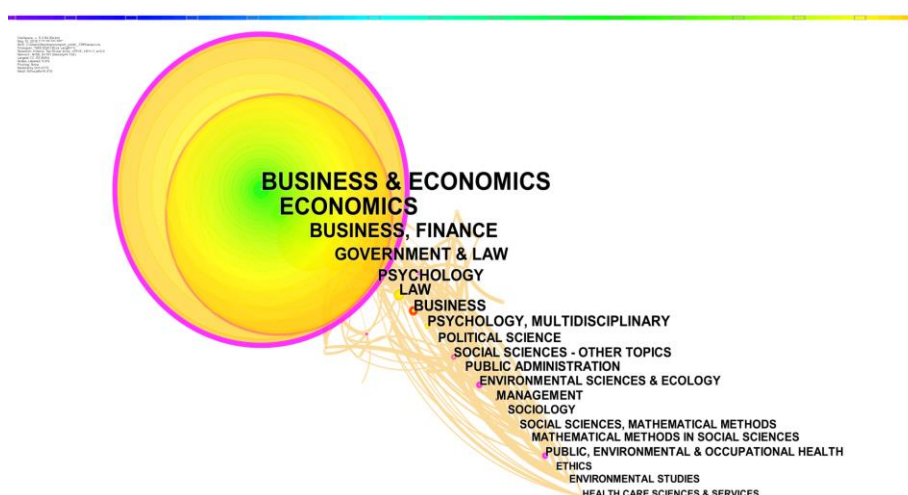


Figura 3 Rede de categorias mais frequentes da *Web of Science*

Fonte: Elaborada pelos autores por meio do output do *CiteSpace*.

Como demonstra a Figura 3, os artigos de comportamento tributário, se classifica em maior parte em *Business & Economics* com 1033 ocorrências. Em seguida, tem-se *Economics* com 822 artigos categorizados, *Business, Finance* com 279, *Government & Law* com 120, *Psychology* com 81, *Law* com 72, *Business* com 64, *Psychology, Multidisciplinary* com 60, *Political Science* com 39, *Social Sciences - Other Topics* com 38, *Public Administration* com 36, *Environmental Sciences & Ecology* com 33, *Management* com 32, *Sociology* com 26, *Social Sciences, Mathematical methods* com 24, *Mathematical methods in social sciences* com 24, *Public, Environmental & Occupational health* com 24, *Ethics* com 18, *Environmental studies* com 16 e *Health care sciences & services* com 14 obras classificados.

As categorias *Business & Economics*, *Economics*, *Social Sciences - Other Topics*, *Environmental Sciences & Ecology* e *Public, Environmental & Occupational Health* são destacadas por possuir obras alocadas de grande inovação no campo. Ademais, ressalta-se as categorias *Psychology*, *multidisciplinary*, por sua performance entre 1982 e 1997 e *Psychology* por seus destaques entre 1982 e 2004. Demonstrando assim, a grande atividade da psicologia na consolidação do campo. Já na atualidade, destaca-se as categorias *Business e Management*, como ativas. Isso significa que pesquisas categorizadas e voltadas para negócios e gestão são tendências relevantes em abordagens tributárias e comportamental.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho foi realizar uma análise bibliométrica sobre o comportamento tributário. Considerando entre os anos de 1945 a 2020, a busca na *Web of Science* resultou em 1395 artigos.

Os resultados demonstraram que 1970 foi um marco nos estudos que relacionaram tributação com o comportamento do indivíduo. No entanto, foi somente inicializada em 1990 que os estudos começaram a crescer. Contudo, verificou-se uma ênfase de publicações em período que sucede o ano de 2014, pois as produções desse período somam 52% dos artigos publicados de 1945 a 2020, demonstrando, inclusive, que estudos sobre comportamento tributário têm crescido nos anos mais recentes. Ressalta-se ainda a influência que o trabalho de Haddad e Harrison (1993) exerce nessa área de estudo, com 547 citações. Além disso, o periódico *International Tax and Public Finance* se destacou por publicar o maior número de artigos e os periódicos *Journal of Economic Psychology*, *Journal of Public Economics*, *National Tax Journal* *Journal of Business Ethics* e *Accounting Review* por publicarem obras de grande efeito na área.

No que diz respeito aos países que mais produziram pesquisas na área de comportamento tributário, infere-se os Estados Unidos é o mais relevante por ter publicado 39,07% dos artigos pertencentes à amostra. Além disso, os Estados Unidos possuem um índice significativo de centralidade, que indica que seus estudos possuem potencialidade de revolução na comunidade científica.

No que se refere as palavras-chave, “Tax evasion” é a palavra mais utilizada em estudos sobre o comportamento tributário e está eminente, pois possui a maior concentração de estudos na frente de pesquisa. Contudo, “Tax avoidance” e “incentive” são os termos mais ativos atualmente e são proeminentes em evidências de incentivos para se evitar tributos corporativos. Isso demonstra que há um forte fluxo de estudos sobre evasão fiscal relacionados com o comportamento do contribuinte. No entanto, percebe-se que uma tendência pesquisa na corrente científica denominada elisão fiscal. Ademais, evidencia a importância da categoria *Business & Economics* por ser a categoria com um maior número de ocorrências. Além disso, destaca-se um aumento de publicações na área de *Psychology* entre 1982 e 2004. Por fim, destacam-se as categorias *Management* e *Business* por possuírem obras que são ativas nas pesquisas, demonstrando assim, que assuntos em alta em comportamento tributário estão sendo categorizados em estudos de pessoas jurídicas.

Desta forma, conclui-se que a área de comportamento tributário tem crescido e que correntes nessa linha buscam compreender o comportamento do contribuinte em relação ao cumprimento da obrigação tributária. Desta forma, o trabalho contribui para área por fazer uma vasta revisão nos principais artigos que aborda ou influenciam o campo de comportamento tributário. Assim, sugere-se para trabalhos futuros que se faça uma análise sobre as tendências de pesquisa nessa área, o que possibilitará a criação de uma agenda de pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, n. 3, p. 323-338, 1972.

ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. WHY DO PEOPLE PAY TAXES. **Journal of Public Economics**, v. 48, n. 1, p. 21-38, 1992.

ALM, J.; TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. **Journal of Economic Psychology**, v. 27, n. 2, p. 224-246, 2006.

ALM, J.; TORGLER, B. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, v. 101, n. 4, p. 635-651, 2011.

ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; LARCKER, D. F. The incentives for tax planning. **Journal of Accounting and Economics**, v. 53, n. 1, p. 391-411, 2012.

ATKINSON, A. B.; PIKETTY, T.; SAEZ, E. Top Incomes in the Long Run of History. **Journal of Economic Literature**, v. 49, n. 1, p. 3-71, 2011.

BATRANCEA, L.; NICHITA, A.; OLSEN, J.; KOGLER, C.; KIRCHLER, E.; HOELZL, E.; WEISS, A.; TORGLER, B.; FÖÖKEN, J.; FULLER, J.; SCHAFFNER, M.; BANURI, S.; HASSANEIN, M.; ALARCÓN-GARCÍA, G.; ALDEMIR, C.; APOSTOL, O.; BANK WEINBERG, D.; BATRANCEA, I.; BELIANIN, A.; BELLO GÓMEZ, F. D. J.; BRIGUGLIO, M.; DERMOL, V.; DOYLE, E.; GCABO, R.; GONG, B.; ENNYA, S.; ESSEL-ANDERSON, A.; FRECKNALL-HUGHES, J.; HASANAIN, A.; HIZEN, Y.; HUBER, O.; KAPLANOGLU, G.; KUDŁA, J.; LEMOINE, J. E.; LEURCHARUSMEE, S.; MATTHIASSEN, T.; MEHTA, S.; MIN, S.; NAUFAL, G.; NISKANEN, M.; NORDBLOM, K.; ÖZTÜRK, E. B.; PACHECO, L.; PÁNTYA, J.; RAPANOS, V.; ROLAND-LÉVY, C.; ROUX-CESAR, A. M.; SALAMZADEH, A.; SAVADORI, L.; SCHEI, V.; SHARMA, M.; SUMMERS, B.; SURIYA, K.; TRAN, Q.; VILLEGAS-PALACIO, C.; VISSER, M.; XIA, C.; YI, S.; ZUKAUSKAS, S. Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. **Journal of Economic Psychology**, v. 74, n., p. 102191, 2019.

BAYER, A. A. SHIFTING OF CORPORATION INCOME TAX AND VARIOUS THEORIES OF FIRM BEHAVIOR. **Public Finance**, v. 25, n. 4, p. 449-464, 1970.

BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, v. 76, n. 2, p. 169-217, 1968.

BIRLEY, S.; WESTHEAD, P. A TAXONOMY OF BUSINESS START-UP REASONS AND THEIR IMPACT ON FIRM GROWTH AND SIZE. **Journal of Business Venturing**, v. 9, n. 1, p. 7-31, 1994.

BIRNBERG, J. G.; GANGULY, A. R. Is neuroaccounting waiting in the wings? An essay. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 1, p. 1-13, 2012.

CAMERER, C. Behavioral economics: Reunifying psychology and economics. **Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America**, v. 96, n. 19, p. 10575-10577, 1999.

CAMERER, C.; LOEWENSTEIN, G.; PRELEC, D. Neuroeconomics: Why economics needs brains. **Scandinavian Journal of Economics**, v. 106, n. 3, p. 555-579, 2004.

CHEN, C. Searching for intellectual turning points: Progressive knowledge domain visualization. **Proceedings of the National Academy of Sciences**, v. 101, n. suppl 1, p. 5303-5310, 2004.

CHEN, C. CiteSpace II: Detecting and visualizing emerging trends and transient patterns in scientific literature. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 57, n. 3, p. 359-377, 2006.

CHEN, C.; SONG, M. Visualizing a field of research: A methodology of systematic scientometric reviews. **PLoS ONE**, v. 14, n. 10, p. e0223994-e0223994, 2019.

CHRISTIAN, R. C.; ALM, J. Empathy, sympathy, and tax compliance. **Journal of Economic Psychology**, v. 40, n., p. 62-82, 2014.

COSTA, D. F. Utilização do orçamento no planejamento tributário de uma pequena empresa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v., n. 206, p. 26-39, 2014.

COSTA, D. F.; CHAIN, C. P.; CARVALHO, F. D. M.; MOREIRA, B. C. D. M. O custo financeiro dos tributos sobre consumo nas cadeias de suprimento brasileiras: uma proposta metodológica. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 29, p. 91-112, 2016.

COSTA, D. F.; CARVALHO, F. D. M.; MOREIRA, B. C. D. M.; PRADO, J. W. D. Bibliometric analysis on the association between behavioral finance and decision making with cognitive biases such as overconfidence, anchoring effect and confirmation bias. **Scientometrics**, v. 111, n. 3, p. 1775-1799, 2017.

COSTA, D. F.; SILVA, A. C. M.; MOREIRA, B. C. D. M.; COSTA, M. F.; ANDRADE, L. P. Proposta de um modelo de previsão do resultado para o planejamento tributário de pequenas empresas. **Enfoque**, v. 37, n. 3, p. 93, 2018.

COSTA, D. F.; CARVALHO, F. D. M.; MOREIRA, B. C. D. M. BEHAVIORAL ECONOMICS AND BEHAVIORAL FINANCE: A BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF THE SCIENTIFIC FIELDS. **Journal of Economic Surveys**, v. 33, n. 1, p. 3-24, 2019.

DAHL, G. B.; LOCHNER, L. The Impact of Family Income on Child Achievement: Evidence from the Earned Income Tax Credit. **American Economic Review**, v. 102, n. 5, p. 1927-1956, 2012.

DYRENG, S. D.; HANLON, M.; MAYDEW, E. L. Long-run corporate tax avoidance. **Accounting Review**, v. 83, n. 1, p. 61-82 %68 Jan %69 Article %! Long-run corporate tax avoidance, 2008.

FELDSTEIN, M. S. CORPORATE TAXATION AND DIVIDEND BEHAVIOUR. **Review of Economic Studies**, v. 37, n. 109, p. 57-72 %59, 1970.

FOCHMANN, M.; KROLL, E. B. The effects of rewards on tax compliance decisions. **Journal of Economic Psychology**, v. 52, n., p. 38-55, 2016.

FREY, B. S.; TORGLER, B. Tax morale and conditional cooperation. **Journal of Comparative Economics**, v. 35, n. 1, p. 136-159, 2007.

GORDON, R. J. SPECIFICATION BIAS AND CORPORATE TAX INCIDENCE. **National Tax Journal**, v. 23, n. 4, p. 373-378, 1970.

HADDAD, M.; HARRISON, A. ARE THERE POSITIVE SPILLOVERS FROM DIRECT FOREIGN-INVESTMENT - EVIDENCE FROM PANEL-DATA FOR MOROCCO. **Journal of Development Economics**, v. 42, n. 1, p. 51-74, 1993.

HALLSWORTH, M. The use of field experiments to increase tax compliance. **Oxford Review of Economic Policy**, v. 30, n. 4, p. 658-679, 2014.

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

HARARI, Y. N. **Sapiens: A brief history of humankind**: Random House, 2014

HINES, J. R. Lessons from behavioral responses to international taxation. **National Tax Journal**, v. 52, n. 2, p. 305-322, 1999.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Prospect theory: An analysis of decision under risk. **Econometrica: Journal of the Econometric Society**, v., n., p. 263-291, 1979.

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

KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007

KIRCHLER, E.; HOELZL, E.; WAHL, I. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**, v. 29(2), n., p. 210-255, 2008.

KLEVEN, H. J.; KNUDSEN, M. B.; KREINER, C. T.; PEDERSEN, S.; SAEZ, E. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. **Econometrica**, v. 79, n. 3, p. 651-692, 2011.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, v. 27, n., p. nd-nd, 1998.

OLSEN, J.; KASPER, M.; KOGLER, C.; MUEHLBACHER, S.; KIRCHLER, E. Mental accounting of income tax and value added tax among self-employed business owners. **Journal of Economic Psychology**, v. 70, n., p. 125-139, 2019.

POWERS, K.; ROBINSON, J. R.; STOMBERG, B. How do CEO incentives affect corporate tax planning and financial reporting of income taxes? **Review of Accounting Studies**, v. 21, n. 2, p. 672-710, 2016.

PRADO, J. W.; ALCANTARA, V. D.; CARVALHO, F. D.; VIEIRA, K. C.; MACHADO, L. K. C.; TONELLI, D. F. Multivariate analysis of credit risk and bankruptcy research data: a bibliometric study involving different knowledge fields (1968-2014). **Scientometrics**, v. 106, n. 3, p. 1007-1029, 2016.

RUNDQUIST, E. A.; SLETTTO, R. F. **Personality in the Depression: A Study in the Measurement of Attitudes**: University of Minnesota Press Minneapolis, 1936

SAEZ, E. Optimal income transfer programs: Intensive versus extensive labor supply responses. **Quarterly Journal of Economics**, v. 117, n. 3, p. 1039-1073, 2002.

SAMSON, W. D. History of Taxation. In: Lymer, A. e Hasseldine, J. (Ed.). **The International Taxation System**. Boston, MA: Springer US, 2002, p.21-41.

SCHOLZ, J. T.; LUBELL, M. Trust and taxpaying: Testing the heuristic approach to collective action. **American Journal of Political Science**, v. 42, n. 2, p. 398-417, 1998.

TAGUE-SUTCLIFFE, J. An introduction to informetrics. **Information Processing & Management**, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992.

THALER, R. H. Behavioral Economics: Past, Present, and Future. **American Economic Review**, v. 106, n. 7, p. 1577-1600, 2016.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. **Science**, v. 185, n. 4157, p. 1124-1131, 1974.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. THE FRAMING OF DECISIONS AND THE PSYCHOLOGY OF CHOICE. **Science**, v. 211, n. 4481, p. 453-458, 1981.

YITZHAKI, S. Income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 3, n. 2, p. 201-202, 1974.