

# Pesquisas contábeis e a Reforma Tributária: como será o amanhã?

**Jorge de Souza Bispo**

<https://orcid.org/0000-0002-1845-2473> | E-mail: [jorgesbispo@gmail.com](mailto:jorgesbispo@gmail.com)

## Resumo

**Objetivo:** Destacar os elementos centrais da Reforma Tributária (Lei Complementar n.º 214, de 2025), indicar caminhos para pesquisas em contabilidade e tributação, e mostrar como as mudanças no sistema tributário brasileiro podem orientar agendas acadêmicas.

**Método:** O estudo baseia-se em uma retrospectiva das pesquisas contábil-tributárias brasileiras e internacionais, entre 1925 e 2025, com base em dados da Web of Science, por meio do mapeamento de 5.592 artigos globais e 88 nacionais relacionados à tax avoidance, tax evasion e tax aggressiveness. O estudo utilizou o software VOSviewer para gerar mapas de densidade, clusters temáticos e redes de coautoria.

**Resultados:** Os achados mostram crescimento expressivo das pesquisas sobre tributação no mundo após 2000, e, no Brasil, após a convergência das normas contábeis às normas internacionais. Persistem limitações metodológicas, foco expressivo em companhias abertas e pouca presença internacional. A Reforma Tributária cria um ambiente favorável à expansão de temas como formação de preços, impactos setoriais, governança, sistemas de informação, tributação internacional e custos de conformidade.

**Contribuições:** Propõe-se uma agenda de pesquisa alinhada às transformações tributárias e às necessidades da contabilidade e da prática profissional, fortalecendo a construção do conhecimento e o papel da academia no diálogo com mercado e sociedade.

**Palavras-chave:** reforma tributária, tributação, tax avoidance, tax aggressiveness, pesquisas contábeis.

---

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Rodada 1: Recebido em 1/12/2025. Aceito em 4/12/2025 por Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, Doutor (Editor). Publicado em 17/12/25.  
Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

## 1 Introdução

A tributação é um dos pilares essenciais da estrutura econômica de qualquer país, influenciando não apenas as finanças públicas, mas também o ambiente de negócios e a vida cotidiana dos cidadãos. No Brasil, o sistema tributário tornou-se, ao longo das últimas décadas, um tema central de debate entre contadores, legisladores e estudiosos da área contábil, principalmente em função da sua complexidade. Esse arcabouço de normas e interpretações gera distorções que afetam as empresas, os governos e a sociedade em geral. E, nesse particular, a pesquisa contábil se mostra fundamental para a compreensão e o aperfeiçoamento desse sistema, oferecendo questionamentos e respostas sobre as práticas fiscais, o impacto tributário nas decisões empresariais e as possíveis soluções para os desafios que surgem desse processo.

Nos últimos anos, a crescente complexidade do sistema tributário brasileiro, somada à demanda por maior equidade e eficiência, tem impulsionado uma profusão de estudos dedicados a compreender e aprimorar a tributação no país. A busca por modernização e simplificação tornou-se imperativa, visando não apenas corrigir distorções, mas promover um ambiente de negócios mais competitivo e alinhado às necessidades contemporâneas.

Na década de 1970, os compositores Silva Filho e Didi (1978), do samba-enredo O Amanhã, expressavam, de forma poética e lúdica, a inquietação e o fascínio diante do desconhecido. Ao questionar “como será o amanhã?”, evocavam não apenas a incerteza própria de tempos de mudança, mas o otimismo de que o futuro, apesar de imprevisível, poderia revelar novos horizontes de esperança, conquista e felicidade.

Ao recorrer a essa imagem simbólica de esperança por um sistema tributário mais justo e transparente, menos desigual e complexo, acolhe-se com otimismo a aprovação da Lei Complementar n.º 214, de 2025, que regulamenta a Reforma Tributária sobre o consumo e sinaliza avanços rumo a um modelo mais equilibrado e cidadão.

Simbolicamente, essa passagem expressa o anseio por uma reforma capaz de tornar o sistema tributário brasileiro mais justo, transparente e alinhado à redução das desigualdades sociais e regionais. Reforça-se ainda a expectativa de ampliar o exercício da cidadania, favorecer o crescimento econômico e, sobretudo, simplificar um modelo historicamente marcado pela complexidade. Nesse horizonte de esperança e renovação, a aprovação da Lei Complementar n.º 214, de 2025, responsável por regulamentar a Reforma Tributária sobre o consumo, representa o consenso possível, após diversos projetos apresentados ao longo dos últimos 20 anos. Sem abandonar o ceticismo profissional, espera-se que essa reforma, ao ser implementada em sua plenitude, promova uma mudança estrutural no sistema tributário brasileiro.

Diante do cenário de implantação da Reforma Tributária e seus possíveis desdobramentos, este editorial busca identificar, de forma não exaustiva, possibilidades de temas e áreas de pesquisa no campo da contabilidade e tributação, que possam oferecer, por meio de abordagens metodológicas, respostas à sociedade sobre questões específicas relacionadas a esses dois campos, analisando os pontos principais dessas mudanças e propondo soluções inovadoras e consistentes para os desafios apresentados pela reforma.

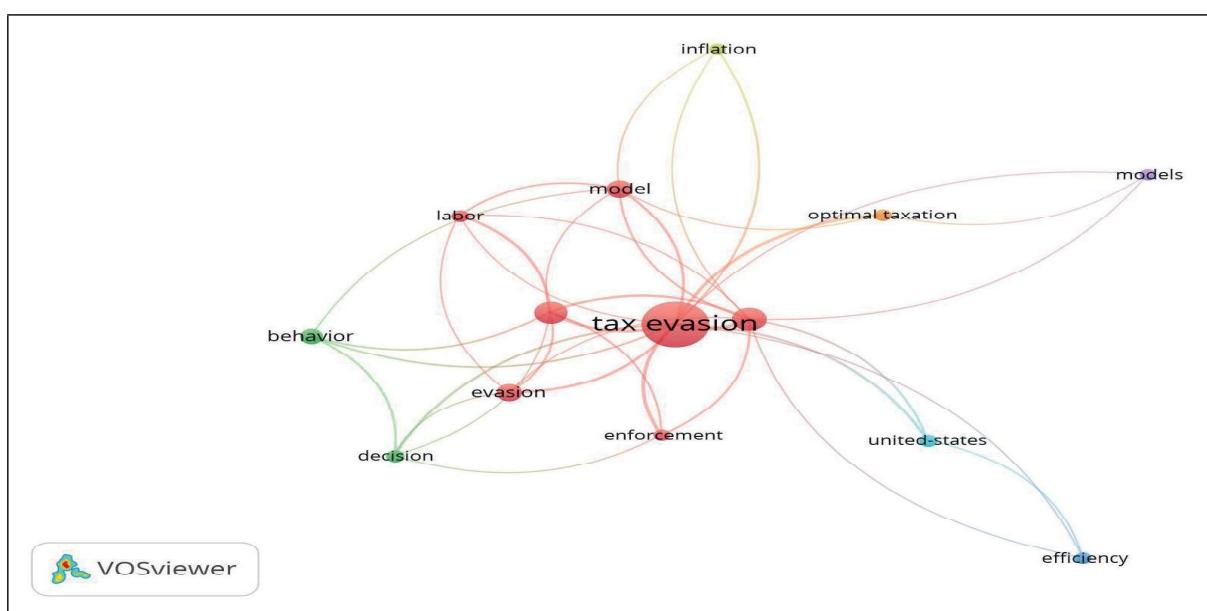
Essas respostas podem contribuir, no campo prático, para um maior entendimento das mudanças estruturais propostas pela reforma, ao oferecer aos pesquisadores, investidores, credores, fornecedores e analistas uma nova percepção sobre as relações e os efeitos da tributação com os mais diversos campos e as variáveis da contabilidade.

Para a elaboração deste editorial, realizou-se uma retrospectiva das pesquisas em contabilidade e tributação. A base bibliográfica foi construída a partir da *Web of Science Core Collection* (Clarivate Analytics, 2025), contemplando artigos publicados entre 1925 e 2025 que incluíssem ao menos um dos seguintes termos: *tax avoidance*, *tax evasion* ou *tax aggressiveness*. Observou-se que *tax aggressiveness* é um assunto pouco explorado na literatura internacional, enquanto *tax avoidance* raramente figura como tema central em pesquisas nacionais, aparecendo apenas de forma indireta.

Para o processamento, a normalização e o mapeamento bibliométrico, empregou-se o software VOSviewer, versão 1.6.20, desenvolvido por Nees Jan van Eck e Ludo Waltman no *Centre for Science and Technology Studies* (CWTS) da Leiden University (Van Eck; Waltman, 2010). O VOSviewer foi utilizado para gerar mapas de densidade, clusters temáticos e redes de relacionamento entre autores, periódicos e palavras-chave, conforme os parâmetros de visualização e de cálculo de força de associação. No trabalho, são apresentados os resultados mais significativos e relacionados aos temas discutidos.

## 2 Retrospectiva Recente das Pesquisas Contábeis sobre Tributação

Antes dos anos 2000, as pesquisas em contabilidade e tributação eram majoritariamente baseadas em metodologias de pesquisas bibliográficas, com a utilização de livros, artigos, leis, instruções normativas para análise do tema, seus efeitos e registros históricos. A pesquisa na área contábil, entre outros aspectos, focava especialmente os controles patrimoniais e fiscais, com uma ênfase em normas técnicas e princípios gerais. Era baseada na teoria contábil normativa, caracterizada como prescritiva, ao elaborar regras e diretrizes para a contabilidade e, muitas vezes, ao criar juízo de valor sobre como as informações devem ser apresentadas aos usuários. Este tópico traz uma retrospectiva das pesquisas contábeis mais recentes sobre tributação, destacando os temas centrais explorados pela literatura e a evolução dessas discussões ao longo do tempo. Trata-se de delinear como o campo se estrutura, quais questões têm ganhado relevância e de que maneira essas investigações ajudam a compreender os rumos da agenda tributária contemporânea.



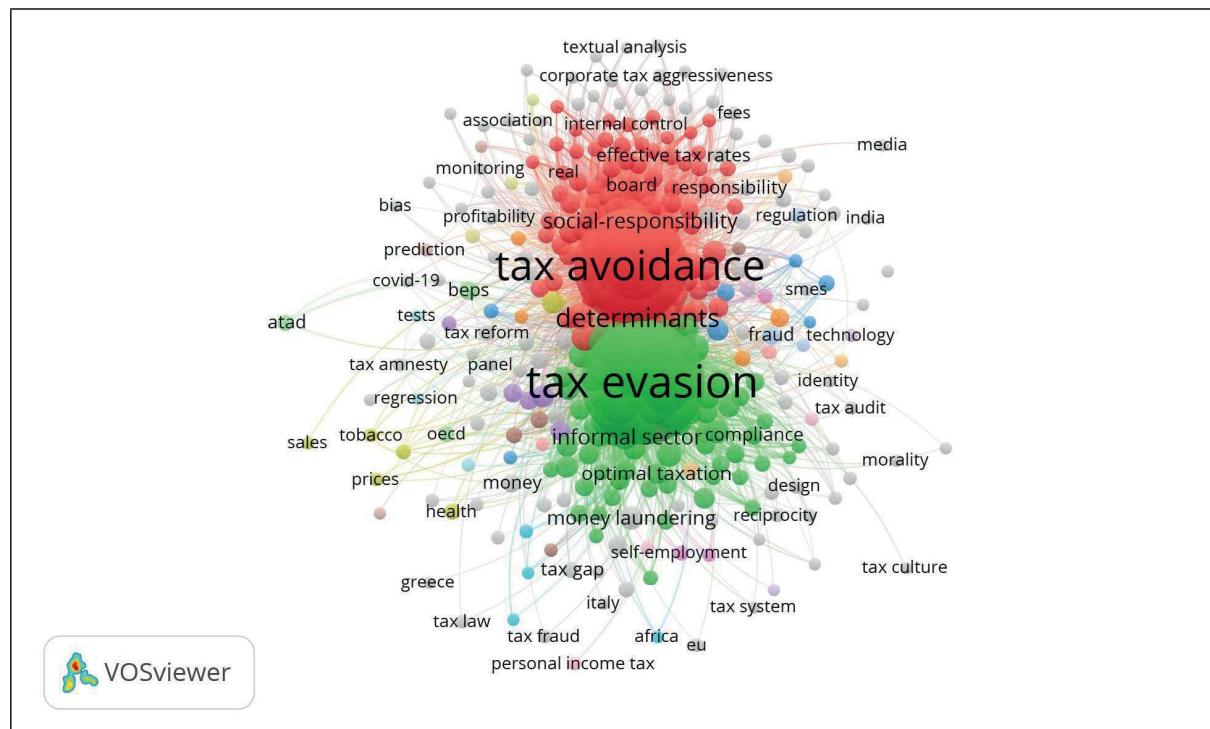
**Figura 1.** Ocorrência dos temas de pesquisas relacionados à tax avoidance no mundo (1925-2000).

Por meio da análise bibliométrica realizada em 409 artigos agrupados na Figura 1, registraram-se os temas relacionados aos estudos sobre *tax evasion*, no período de 1925 a 2000, no mundo. Observa-se que, nesse período, da mesma forma que no Brasil, o mundo ainda não havia despertado, de forma significativa, para a discussão e pesquisa acadêmica sobre os termos *tax avoidance* e *tax aggressiveness*. Esses termos aparecem de forma secundária, ao lado do tema global de *tax evasion*. No Brasil, nesse mesmo período e na base pesquisada, não foi identificado qualquer artigo sobre esses temas.

A partir dos anos 2000, a pesquisa contábil ganhou impulso com a adoção da teoria positiva, que estimulou estudos ancorados em evidências, observação do mundo real e modelos empíricos capazes de descrever práticas, prever comportamentos e explicar fenômenos. No contexto brasileiro, especialmente após 2008, com a convergência das normas nacionais às normas internacionais de contabilidade, observou-se um avanço significativo nas investigações sobre tributação, acompanhado de maior diversidade temática e metodológica — um reforço à adoção dessa mesma perspectiva teórica nas pesquisas nacionais.

Algumas pesquisas iniciais sobre a área de contabilidade e tributação, entre outras, merecem destaque por abordarem temas até então pouco estudados, voltadas para planejamento tributário, impacto tributário sobre lei tributária, carga tributária setorial, efeito da agressividade tributária, efeito da carga tributária, taxa efetiva de imposto, defesa de uma reforma tributária e arrecadação de tributos, desenvolvidas pelos pesquisadores Ferreira *et al.* (2007); Valenti e Martins (2008), Joia, Fregonesi e Rezende (2011), Martinez e Lessa (2014), Marques *et al.* (2016), Dal Magro, Degenhart e Klann (2016), Pégas (2017), Gomes *et al.* (2021), respectivamente .

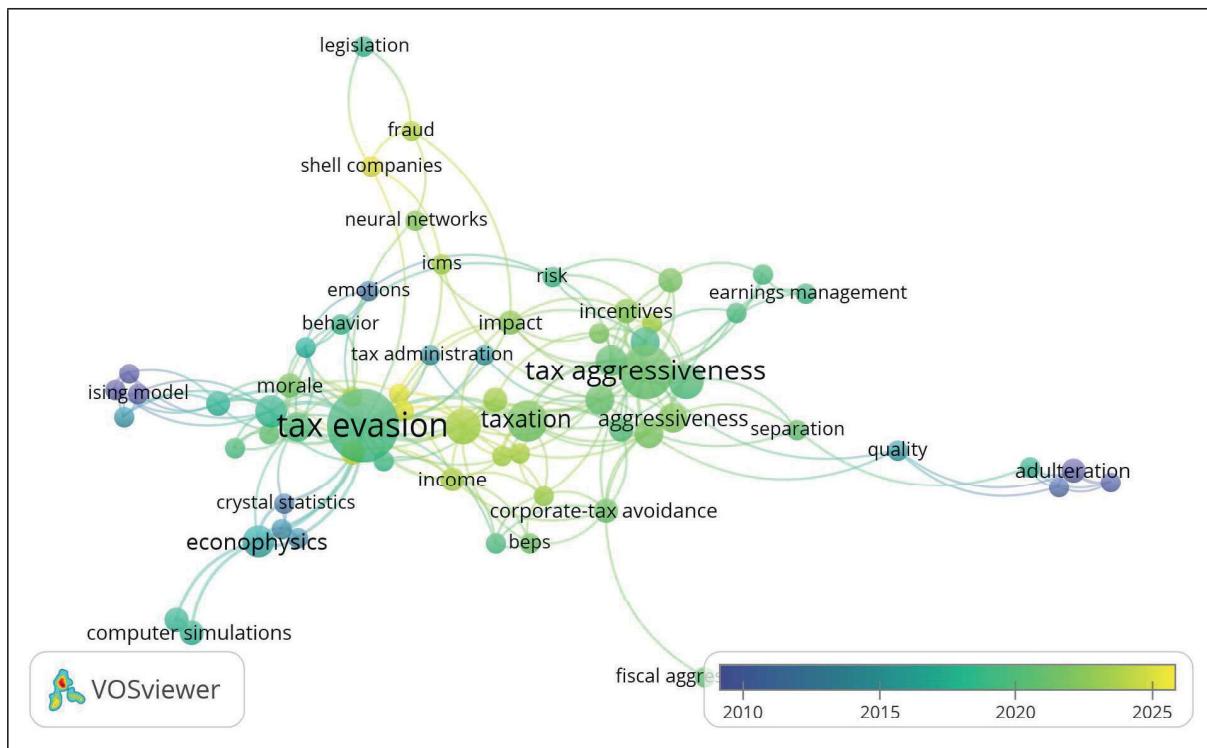
Com o passar do tempo, pesquisadores — muitos deles oriundos de outras áreas da contabilidade — aprofundaram-se em investigações sobre múltiplas dimensões da tributação, especialmente sobre os temas *tax avoidance*, *tax evasion* e *tax aggressiveness*, entre outros. Nos dias atuais, existe uma proliferação de temas, abordagens metodológicas e pesquisadores com respostas significantes e relevantes para a academia e para o mercado.



**Figura 2.** Ocorrência dos temas de pesquisas relacionados à tax avoidance no mundo (2000-2025).

No período de 2000 a 2025, os termos *tax avoidance* e *tax evasion* são identificados em 5.183 estudos realizados no mundo. Na análise dos agrupamentos, nos mapas de densidade da Figura 2, destacam-se, entre outras, as variáveis *determinants*, *informal sector* e *social-responsability*, relacionadas aos temas de pesquisa abordados.

No Brasil, os primeiros artigos surgem a partir de 2006 e, na análise temporal até 2025, foram encontrados 88 artigos relacionados ao tema *tax evasion*. Os dois termos relacionados ao tema que mais se sobressaem nesse grupo de artigos são *tax aggressiveness* e *taxation*, conforme apresenta a Figura 3.



**Figura 3.** Ocorrência dos temas de pesquisas relacionados à tax evasion no Brasil (2000-2025).

Deve-se registrar que, apesar de esse crescimento de pesquisas na área contábil-tributária ter sido positivo, alguns estudos ainda precisam de refinamento, especialmente com relação à aplicação de conceitos contábeis normativos, um pouco negligenciados por alguns pesquisadores. Observa-se, em alguns casos, o fatiamento de pesquisas, em que a mesma base teórica e empírica é reutilizada com a simples alteração de uma variável. Embora essa prática tenha sido alvo de atenção, seu questionamento funciona sobretudo como um alerta: em um ambiente acadêmico frequentemente orientado por métricas quantitativas, é essencial que tais procedimentos evoluam para abordagens mais consistentes, contribuindo para a produção de conhecimento robusto. Espera-se, assim, que o amadurecimento da área leve ao gradual abandono dessas estratégias e ao fortalecimento da qualidade científica.

### 3 Limitações e Avanços das Pesquisas Contábeis sobre Tributação no Brasil

Quando se olha para o panorama das pesquisas produzidas no Brasil, é impossível ignorar certos entraves que ainda limitam seu avanço e a consolidação de padrões mais elevados de qualidade. Entre eles, sobressai — e não sem preocupação — a recorrente falta de uma teoria claramente apresentada, um alicerce conceitual robusto que organize fundamentalmente o que se pretende investigar. A maioria dos artigos sobre tributação busca o problema, discute a literatura prévia e aplicação de um modelo estatístico que forneça uma resposta de forma significativa ou não. A teoria daria maior sustentação e robustez aos achados da pesquisa.

Outro fator que restringe a aplicação dos resultados se refere ao fato de que a maioria dos nossos estudos é focada em empresas abertas, o que evidencia, de forma gritante, a limitação de alcance das respostas, ao excluir as empresas organizadas sob outras formas, como empresas fechadas e familiares. As 378 companhias abertas registradas (B3, 2025) e em operação na Bolsa Brasil Balcão (B3) não representam a realidade brasileira.

A fim de compreender o cenário, é preciso considerar que essas empresas são agrupadas em 11 setores, desdobrados em subsetores — uma estrutura que, em certos casos, produz arranjos pouco coerentes. Um exemplo emblemático é o subsetor de comércio e distribuição: nele, três grandes atacadistas e redes de supermercados acabam classificados ao lado do subsetor agropecuário, como se compartilhassem lógicas operacionais ou dinâmicas de mercado semelhantes. O resultado é que qualquer tentativa de analisar o setor de supermercados fica severamente limitada ao universo reduzido dessas três empresas e, pior, frequentemente diluída em comparações com subsetores que nada têm em comum com sua realidade.

Para dimensionar a escassez de dados disponíveis sobre as empresas, vale lembrar que, embora a Receita Federal do Brasil (RFB) não informe publicamente quantas organizações recebem acompanhamento especial e diferenciado, estima-se que cerca de 10 mil companhias — aquelas que tributam pelo lucro real, concentram os maiores faturamentos do país e atendem a critérios internos do órgão — sejam monitoradas de perto. Mesmo assim, a transparência sobre esse universo permanece limitada, o que reforça o desafio de acessar informações consistentes para análises mais amplas. A possibilidade de pesquisas com os dados dessa base viabilizaria maior representatividade econômica e melhores respostas à academia e ao mercado.

Por uma decisão legislativa, nem todas as grandes empresas que atuam no Brasil possuem a obrigatoriedade de publicação das demonstrações financeiras. Isso cria outra barreira para as pesquisas acadêmicas. A falta de um banco de dados com as demonstrações dessas empresas contribui para a realização de um estudo com maior alcance e profundidade. Algumas empresas fechadas, com faturamento acima dos bilhões de reais, nem sequer permitem à sociedade que as legitimam ter conhecimento sobre o seu faturamento e seus custos, como são os casos das multinacionais. Muitas vezes, sabe-se mais no país de origem sobre as suas operações realizadas no Brasil do que os dados que divulgam à sociedade brasileira.

Uma alternativa para mitigar as dificuldades de obtenção de informações contábeis seria o fortalecimento e a ampliação da Central de Balanços. Criada pela Portaria ME n.º 529, de 26 de setembro de 2019 (Brasil, 2019), a plataforma foi concebida para receber as demonstrações financeiras de companhias fechadas com receita bruta anual de até R\$ 78 milhões. Em 11 de novembro de 2025, esse sistema já reunia dados de 25.529 empresas (Central de Balanços, 2025).

Apesar do potencial para subsidiar pesquisas científicas, o uso da ferramenta ainda apresenta entraves relevantes. Os documentos são disponibilizados apenas em formato PDF, o que exige tecnologias específicas para leitura, extração e tabulação antes da realização de testes estatísticos. Além disso, há inconsistência no envio das demonstrações: algumas empresas publicam apenas o Balanço Patrimonial; outras alternam entre anos com e sem disponibilização; e inexiste uma padronização do nível de detalhamento das informações. Na maioria dos casos, compreendem até o terceiro nível, por exemplo: Ativo>Circulante>Disponível, o que dificulta pesquisas que requeiram dados mais detalhados. Esses fatores limitam a comparabilidade e comprometem a robustez das análises.

Na busca por alternativas de acesso a dados para pesquisa, surge outra possibilidade: recorrer às informações da Receita Federal do Brasil (RFB). Há, em linhas gerais, dois caminhos possíveis. O primeiro é a solicitação via Lei de Acesso à Informação, mediante formulário específico — um procedimento que, no entanto, esbarra em inúmeras restrições decorrentes do dever legal de sigilo fiscal. O segundo caminho é a celebração de um convênio entre a universidade e a RFB, opção igualmente complexa e de tramitação demorada. Não por acaso, estudos baseados em dados diretamente fornecidos pela RFB são excepcionalmente raros. A combinação entre limitações legais, barreiras técnicas e dificuldades operacionais restringe o uso científico desse material, tornando-o uma fonte valiosa, porém de difícil acesso.

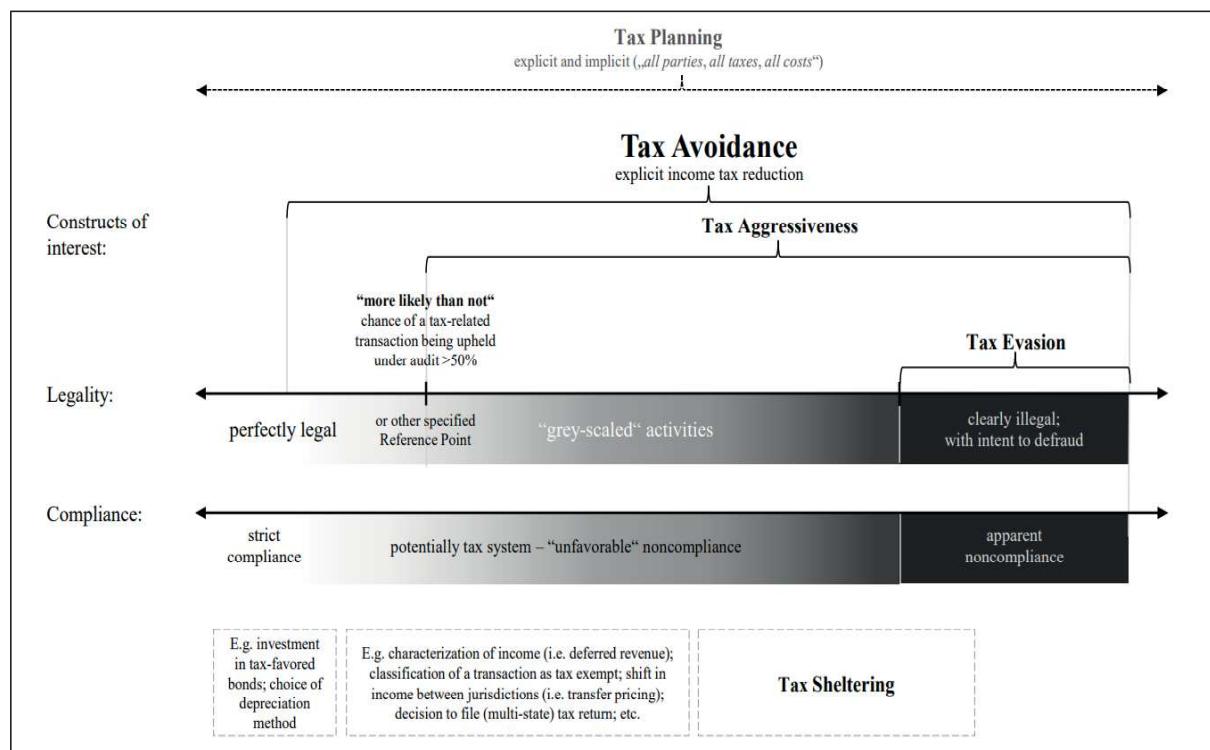
Outro ponto crucial diz respeito à dificuldade de avaliar e mensurar a eficácia das pesquisas. Torna-se cada vez mais premente o desenvolvimento de métodos capazes de captar, de forma objetiva, os efeitos que determinados estudos exercem sobre o mercado. Urge avançar na construção, na validação e na padronização de uma metodologia que permita não apenas medir impactos, mas também orientar a produção de conhecimento rumo a resultados efetivamente transformadores.

No campo das contribuições teóricas, os avanços são mais evidentes. A Figura 4 apresenta um panorama das principais *proxies* empregadas nas pesquisas sobre tributação, acompanhadas de suas respectivas descrições e de exemplos de estudos que as utilizaram. Esse mapeamento evidencia a diversidade de abordagens adotadas na literatura e ajuda a compreender como diferentes estratégias metodológicas são mobilizadas para analisar o comportamento tributário das empresas.

Variáveis	Descrição	Fonte
LRETR	<b>Long-run cash effective tax rate:</b> taxa efetiva de imposto de renda de longo prazo, calculada como a soma dos impostos pagos nos cinco anos anteriores, dividida pela soma do lucro antes do imposto de renda da empresa, excluídas as receitas não recorrentes.	Hanlon e Heitzman (2010); Kim, Li e Zhang (2011); Thai et al. (2025).
ETR	<b>Effective tax rate:</b> despesa total de imposto de renda escalonada pelo lucro antes dos impostos.	Adela, Agyei e Peprah (2023); Christensen, Kenchington e Laux (2022); Guedrib e Bougacha (2024).
CASH_ETR	<b>Cash ETR:</b> proporção do imposto pago em dinheiro sobre o lucro antes dos impostos.	Christensen, Kenchington e Laux (2022); Guedrib e Bougacha (2024); Hanlon e Heitzman (2010).
ETR DIF	<b>ETR Diferencial:</b> taxa de imposto legal menos ETR.	Guedrib e Bougacha (2024); Hanlon e Heitzman (2010).
ETR CUR	<b>Current effective tax rate:</b> despesa total de imposto de renda menos a despesa de imposto de renda diferido, dividida pelo lucro líquido antes dos impostos.	Adela, Agyei e Peprah (2023); Cheng et al. (2012); Jin (2021).
BTD	<b>Book-Tax-Differences:</b> diferença do lucro antes do IR e CSLL e o lucro real, calculado com base nas provisões do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dividida pela alíquota nominal do IR e do CSLL (34%).	Chen et al. (2010); Martinez (2017); Martinez e Passamani (2014).
ABTD	<b>Abnormal Book-Tax Differences:</b> resíduo da regressão da BTD contra alguns itens que causam apenas diferenças normais entre o lucro contábil e o lucro tributável.	Morais e Macedo (2021); Pontes et al. (2023); Tang e Firth (2011).
BTDFACTOR	<b>Fator comum do BTD:</b> extraído a partir de diferentes medidas de diferença contábil-tributária: BTD (diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável), ETR diferencial (diferença entre a variação contábil-tributária total e a parcela atribuída às diferenças temporárias) e DD_BTD (diferença residual contábil-fiscal do BTD).	Kim, Li e Zhang (2011); Thai et al. (2025).
TTVA	<b>Taxa efetiva de tributação sobre o valor adicionado:</b> taxa de imposto sobre valor agregado: carga tributária total na demonstração do valor agregado/valor agregado total.	Alves e Brugni (2024); Chiachio e Martinez (2019); Martinez et al. (2025).

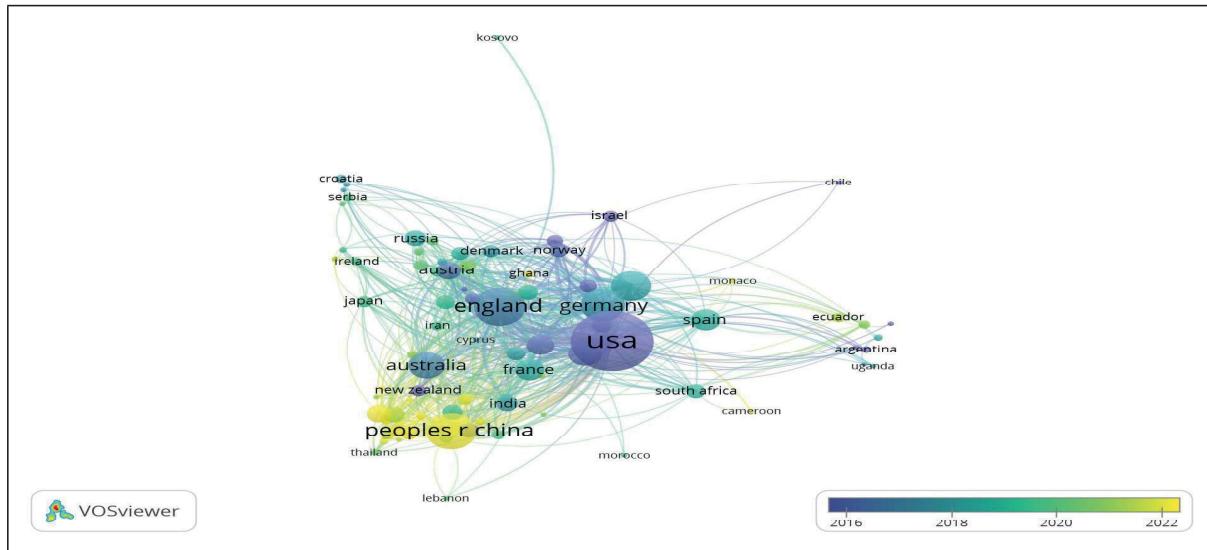
**Figura 4.** Principais *proxies* utilizadas nos estudos sobre *tax avoidance*, *tax aggressivess* e *tax evasion*.

Embora esse avanço venha acontecendo ao longo do tempo com a análise, a aplicação e a discussão dessas medidas, aproveita-se para discutir a qualidade das *proxies* sobre *tax avoidance*, *tax aggressiveness* e *tax evasion* utilizadas nos estudos brasileiros. Nota-se uma espécie de conflito, com uma necessidade urgente de definição, convergência eclareamento conceitual. Em alguns casos, essas *proxies* captam apenas a taxa efetiva de tributação sobre a renda das empresas, sem refletir práticas de evasão fiscal. Como a evasão constitui crime no ordenamento jurídico brasileiro, não é evidenciada pelas companhias e tampouco se apresenta de forma acessível aos pesquisadores, o que dificulta sua mensuração. Assim, parte significativa dos indicadores utilizados na literatura acaba revelando apenas a carga tributária efetivamente registrada, e não eventuais comportamentos ilícitos de ocultação de receitas ou manipulação de informações. Da mesma forma, não permitem mensurar, efetivamente, o nível de agressividade tributária praticado pelas empresas, entre outros aspectos relevantes. Nesse sentido, destaca-se a necessidade de uma análise mais aprofundada da abordagem conceitual e metodológica proposta por Lietz (2013), sintetizada na estrutura conceitual apresentada na Figura 5.



**Figura 5.** Estrutura conceitual dos construtos relacionados ao planejamento tributário.

Considera-se, ainda, como ponto relevante para o desenvolvimento da pesquisa a limitada articulação entre autores brasileiros e pesquisadores internacionais. A Figura 6 apresenta o mapa de coautoriais, entre 2000 e 2025, das pesquisas dedicadas ao tema *tax avoidance*, em que se observa a predominância dos Estados Unidos da América. Na análise dos 5.183 artigos, foram identificadas as principais parcerias em que se destaca o eixo Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha e, nos anos mais recentes, ganham relevo a Austrália e a China.



**Figura 6.** Relacionamento de coautoriais no mundo sobre temas relacionados à tax avoidance (2001-2025).

A busca por parcerias internacionais contribui, de forma decisiva, para o fortalecimento da pesquisa científica no Brasil. Como evidencia a Figura 6, a participação brasileira é praticamente imperceptível, reduzida a um ponto amarelo de pouca representatividade. Esse cenário ressalta a necessidade urgente de ampliar a presença do país nas redes globais de produção de conhecimento.

O avanço dessas parcerias favorece a difusão do conhecimento, estimula debates e permite a incorporação de melhores práticas. Ao criar uma rede de pesquisa sobre o tema, abre-se espaço para melhorias na formulação de normas nacionais, para inovação metodológica e para respostas mais eficazes aos desafios complexos do campo tributário. Além disso, os resultados práticos incluem maior transparência, comparabilidade de cenários e dados, fatores que contribuem para um ambiente de negócios mais previsível e favorável a investimentos.

#### 4 A Reforma Tributária

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, a promessa de uma reforma tributária figura como um compromisso constantemente adiado. Essa demanda, que apenas se intensificou ao longo das décadas, decorre de características estruturais do sistema tributário do Brasil. Trata-se de um modelo marcado pela fragmentação da base de incidência sobre bens e serviços e por um elevado grau de complexidade normativa, resultado da multiplicidade de leis e definições estabelecidas pelos diferentes entes governamentais. Soma-se a isso a recorrência de disputas fiscais entre estados e municípios, alimentando uma guerra fiscal persistente e desgastante.

O quadro se agrava com o alto nível de litígios, consequência direta da insegurança jurídica, que sobrecarrega o Poder Judiciário com processos de longa duração. A tudo isso se acrescenta a insuficiência de transparência — elemento essencial tanto para o aprimoramento da administração tributária quanto para o pleno exercício da cidadania.

Após mais de duas décadas de debates — frequentemente marcados por disputas conceituais, impasses técnicos e atuação intensa de grupos organizados na defesa de seus próprios interesses — chegou-se finalmente à aprovação da Lei Complementar n.º 214, de 2025 (Brasil, 2025), que regulamenta a Reforma Tributária sobre o consumo.

O longo percurso até sua promulgação evidencia não apenas a complexidade do tema, mas também a dificuldade histórica do país em conciliar visões divergentes e superar resistências estruturais para modernizar seu sistema tributário. Embora não seja considerada a lei ideal — sobretudo diante das críticas que ainda persistem —, a norma representa o consenso possível dentro de um cenário marcado por resistências políticas, pressões setoriais e décadas de impasse. Sua implementação gradual, com plena vigência prevista para 2033, tem potencial para corrigir distorções históricas e enfrentar problemas estruturais que há muito comprometem o sistema tributário do Brasil.

Espera-se que essa reforma produza uma mudança efetiva, ao simplificar regras, reduzir conflitos federativos e oferecer bases mais racionais para a administração tributária. Se bem executada, poderá marcar a passagem de um modelo notoriamente disfuncional para um arranjo mais transparente, eficiente e alinhado às necessidades contemporâneas do país.

As principais alterações da Reforma Tributária são apresentadas na Figura 7.

1. Criação de um imposto sobre valor agregado, o IVA Dual, composto por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competências estaduais, municipais e distrital. O IVA Dual substitui o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o PIS e a Cofins. O IPI será extinto de forma gradual, de 2029 a 2032.
2. Criação de um Imposto Seletivo (IS), que terá caráter extrafiscal e incidirá sobre produção, extração, comercialização ou importação de produtos prejudiciais à saúde, como cigarros e bebidas alcoólicas, além de produtos maléficos ao meio ambiente, como carros, com o objetivo de desestimular o consumo desses itens.
3. Transição gradual para o novo modelo de tributação, com o objetivo de permitir que os contribuintes se ajustem às novas normas sem causar impactos abruptos na economia. O cronograma de implantação prevê o ano de 2026 como início de convivência de sistemas e início simbólico da cobrança da CBS e do IBS, com alíquotas reduzidas e etapas a serem implantadas ao longo de 2027 a 2032, culminando no ano de 2033, com a conclusão da reforma, extinção total do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI.
4. Adoção do critério de destinação para a cobrança do IVA Dual (CBS e IBS) – o tributo passa a ser recolhido no estado ou município onde o serviço ou produto final é consumido. Isso permite uma maior equidade para a distribuição das receitas entre os estados e municípios.
5. A aplicação da não cumulatividade plena – o IVA Dual será cobrado sobre o valor agregado ao longo da cadeia e gerará créditos imediatos, desonerando a cadeia econômica, os investimentos e a exportação.
6. Combate à guerra fiscal, ao proibir a concessão de benefícios fiscais para atração de empresas por meio de legislações estaduais e municipais, com alíquotas, fatos geradores e bases de cálculos atrativos, entre outros.
7. Combate à evasão fiscal, especialmente por meio da implantação do *split payment*, mecanismo pelo qual o tributo é automaticamente separado do montante da mercadoria ou serviço no momento da transação, e usado para a extinção do débito ou para garantir o crédito tributário do pagador, cujo recolhimento do IBS e da CBS ocorrerá na liquidação financeira da operação.
8. Instituição de uma legislação uniforme, com regras harmônicas entre si. Por meio de lei complementar única, são definidos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e creditamento, entre outros.
9. Criação de um comitê gestor – formado por 27 representantes dos estados e do Distrito Federal e 27 representantes dos municípios – responsável pela coordenação, implementação e gestão do IBS, com a incumbência de definir políticas fiscais que promovam a simplificação e a eficiência do sistema tributário.
10. Outras: simplificação das obrigações acessórias, desonerações das exportações, incidência nas importações, etc.

**Figura 7.** Principais alterações introduzidas pela Reforma Tributária – Lei Complementar n.º 214, de 2025.

Como o IBS será cobrado sobre a circulação de bens e a prestação de serviços, ocorrerá a simplificação da tributação e a redução da complexidade do sistema, comparadas ao vigente, com o pressuposto de que, ao substituir tributos fragmentados, a administração tributária se torne mais eficiente.

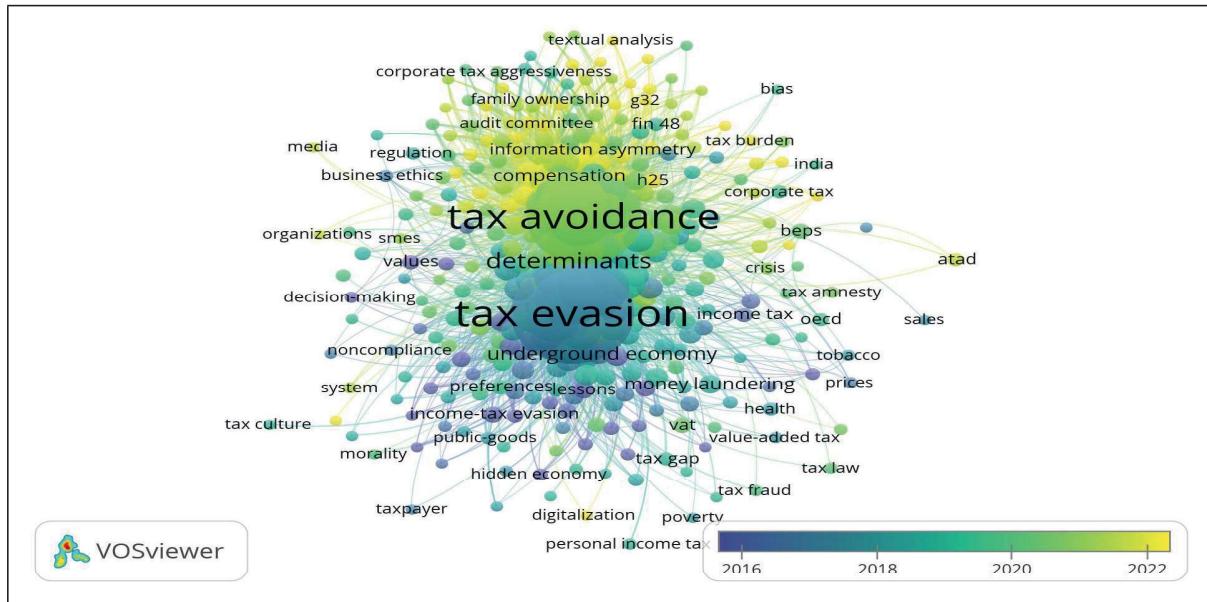
Para o cotidiano dos contribuintes e para a elaboração, divulgação e análise das demonstrações contábeis, por parte dos profissionais da contabilidade, a Reforma Tributária pode impulsionar as pesquisas sobre tributação, ao possibilitar uma maior transparência e a segregação das parcelas relativas a tributos, custos, despesas e formação de preços. Com isso, espera-se a ampliação e a diversificação de novas metodologias, modelos e técnicas que busquem respostas aos problemas formulados no novo ambiente do sistema tributário brasileiro, com repercussões e atendimento aos anseios do mercado. Essas pesquisas, por meio de um arcabouço prático, podem contribuir para o avanço da construção ou ampliação de uma ponte entre a academia e o mercado, conforme o defendido por Almeida (2024).

## 5 Perspectivas e Eixos de Futuras Pesquisas

Partindo-se dos pressupostos de que a Reforma Tributária será implementada sem desconfigurações significativas ao longo de sua fase de transição, e de que pilares estruturantes — como a não cumulatividade plena, a tributação no destino, a simplificação normativa e a transparência — serão efetivamente respeitados, delineia-se a possibilidade de um cenário tributário profundamente distinto daquele que historicamente marcou o país.

A adoção rigorosa do princípio da não cumulatividade plena, por exemplo, tem potencial para eliminar distorções recorrentes na cadeia de produção e consumo, reduzindo sobreposições de incidências e evitando a geração artificial de créditos tributários. Da mesma forma, a tributação no destino poderá frear práticas predatórias de guerra fiscal e promover maior racionalidade na distribuição das receitas entre os entes federativos. Portanto, abre-se a possibilidade de um ambiente tributário mais racional e confiável. Soma-se a isso a expectativa de que a transparência e a simplificação prometidas se concretizem e, assim, reduzam custos para os contribuintes, fortaleçam o exercício da cidadania fiscal e eliminem distorções que historicamente oneram a atividade econômica.

Se essas condições forem atendidas, o sistema tributário nacional poderá constituir-se em uma estratégia para o avanço das pesquisas contábil-tributárias. A reforma poderá produzir um ambiente tributário mais inteligível, previsível e funcional, cuja transparência não apenas facilita a produção acadêmica, como também amplia a qualidade e a comparabilidade dos dados, permitindo investigações mais robustas e metodologicamente sofisticadas. A transparência na formação dos tributos e na exposição dos encargos ao contribuinte tende a fortalecer o controle social e ampliar a compreensão cidadã sobre o custo efetivo dos bens e serviços. Nesse contexto, o campo contábil-tributário poderá dar um salto qualitativo diante de um sistema mais coerente e menos sujeito a disputas interpretativas.



**Figura 8.** Ocorrência dos temas de pesquisas relacionados à tax avoidance e tax evasion no mundo (2001-2025).

Na análise temporal da Figura 8 sobre a ocorrência de pesquisas relacionadas à *tax avoidance* e *tax evasion*, observam-se os temas associados que mais estão presentes nas pesquisas mais recentes. Esses temas pesquisados nos 5.183 artigos publicados ao longo desse período, e aqui considerados como os mais contemporâneos, podem contribuir sob dois prismas: o primeiro, voltado para relações, reflexos, efeitos, impactos e desafios durante o período de transição; e o segundo, voltado para o período em que a Reforma Tributária já tiver sido plenamente implantada, ou seja, após 2033.

Esses tópicos, ilustrativos da Figura 8, quando articulados ao contexto da Reforma Tributária, revelam um conjunto amplo e altamente promissor de possíveis pesquisas que podem ser revisitadas, aprofundadas e redimensionadas. O redesenho estrutural do sistema tributário do Brasil abre espaço para uma reinterpretação crítica e, ao mesmo tempo, cria oportunidades inéditas para investigações empíricas e teóricas ainda pouco exploradas.

Nesse novo cenário, torna-se possível avançar em estudos que examinem, com maior precisão, relações, efeitos, reflexos e impactos da reforma sobre as demonstrações financeiras e sobre a contabilidade societária, considerando desde o reconhecimento de créditos até as mudanças na mensuração e evidenciação. Abrem-se também frentes de pesquisa voltadas à análise de risco, governança corporativa e resiliência empresarial, sobretudo para compreender como organizações ajustarão processos decisórios em resposta à não cumulatividade plena e às novas estruturas de apuração.

A implementação do imposto seletivo cria outro eixo relevante, ao possibilitar investigações sobre distorções de mercado, elasticidades, incentivos e comportamentos setoriais. No campo da tributação internacional, voltada para os preços de transferência, amplia-se a pertinência de estudos sobre preços de transferência, neutralidade competitiva e reorganizações empresariais, em resposta às novas regras.

A reforma ainda impacta sistemas de informação, controles internos e tecnologias de *compliance*, estimulando pesquisas sobre infraestrutura de dados, automação de processos fiscais e integração entre áreas contábil, financeira e operacional. Há, ainda, amplo potencial de análise nos indicadores de desempenho, especialmente no que tange ao ganho de produtividade decorrente da simplificação e da redução de custos administrativos. Abrem-se, também, oportunidades para aprofundar estudos sobre decisões estratégicas de custos e formação de preços; sobre a efetividade do crescimento esperado do PIB — tanto em nível agregado quanto setorial; sobre os efeitos distributivos da nova partilha de receitas entre os entes federativos; e sobre tributação efetiva de diferentes setores econômicos, ou seja, como estruturas produtivas distintas absorvem impactos diferenciados das novas regras.

Acima de tudo, esse novo campo de estudos converge para uma temática central: a mensuração da simplificação, da transparência e da redução dos custos de conformidade. Esses elementos, tradicionalmente negligenciados devido à fragmentação e opacidade do modelo anterior, tornam-se agora centrais para avaliar se a reforma cumprirá suas promessas e se, de fato, constituirá um marco de racionalidade e modernização do sistema tributário brasileiro.

## 6 Considerações Finais

As nossas considerações estruturadas neste editorial, expressando estritamente visões pessoais, não possuem a pretensão em estabelecer críticas às atuais pesquisas, tampouco estabelecer uma agenda de estudos sobre o tema tributação na área contábil. A ideia foi incitar a construção de um mapeamento crítico para o desenvolvimento da pesquisa na área contábil e tributária. Esse panorama crítico dos eixos temáticos suscita questões e aspectos que geram desconforto e que podem ser mais bem fortalecidos por meio de uma autorreflexão metodológica.

Partiu-se de uma retrospectiva recente das pesquisas sobre tributação, com questionamentos sobre as suas limitações, para elaborar um breve panorama das mudanças propostas pela Reforma Tributária e, assim, delinear perspectivas e eixos de futuras pesquisas. Foram apresentados, de forma não exaustiva, alguns pontos que merecem dedicação dos pesquisadores, que contemplam as relações, os efeitos, os reflexos, os impactos, entre outros aspectos, nas demonstrações financeiras e nos mais diversos campos da contabilidade.

Os achados deste editorial mostram crescimento expressivo das pesquisas sobre tributação após os anos 2000, de forma global, e, no Brasil, após a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, embora com limitações metodológicas, concentração em companhias abertas e baixa representatividade internacional. A Reforma Tributária, ao introduzir o IVA Dual, o IS, a não cumulatividade plena e maior transparência, entre outros, permite a criação de um ambiente favorável à expansão de temas como formação de preços, impactos setoriais, governança, sistemas de informação, tributação internacional e custos de conformidade. Esses tópicos se destacam como eixos promissores tanto no período de transição quanto no cenário após a implementação ser concluída, no ano de 2033.

Como contribuições, o editorial oferece a indicação de uma agenda inicial de pesquisa que conecta as transformações tributárias às demandas da contabilidade societária, da gestão e da prática profissional. Ao integrar essas mudanças normativas com tendências científicas contemporâneas, o texto reforça o papel da academia na construção de conhecimento aplicado e no fortalecimento do diálogo entre pesquisadores, mercado e sociedade, diante de um novo modelo tributário.

Esse diálogo permite o avanço de parcerias com pesquisadores internacionais, ao promover a difusão de conhecimentos, a discussão, o fortalecimento do debate e a possibilidade de aplicação de melhores práticas. Ao criar uma rede de pesquisa sobre o tema, surge a oportunidade de uma melhoria de qualidade nas normas nacionais, na discussão e na inovação metodológica e no desenvolvimento e aperfeiçoamento de respostas para desafios complexos, além de contribuições práticas de maior transparência e comparabilidades de cenários e dados, o que pode facilitar o ambiente de negócios e investimentos.

“Como será o amanhã? Responda quem puder.” A resposta para a indagação nós não temos, mas podemos construir uma agenda de vanguarda que possa abordar cada um dos pontos mais importantes e que possam fornecer à sociedade caminhos e soluções que justifiquem a pesquisa. As possibilidades são muitas, e os desafios, os mais diversos, mas a capacidade de aprendizagem, pesquisa, crescimento e superação são mais amplas e maiores. Mão à pesquisa!

## Referências

- ADELA, Vincent; AGYEI, Samuel Kwaku; PEPRAH, James Atta. Antecedents of tax aggressiveness of listed non-financial firms: Evidence from an emerging economy. *Scientific African*, v. 20, p. e01654, 2023.
- ALMEIDA, Jose Elias Feres de. Intereração entre academia e mercado. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 17, n. 2, p. 01-04, mai./ago. 2024.
- ALVES, Tiago dos Santos; BRUGNI, Tales Vianna. Conservadorismo, gerenciamento de resultados e agressividade tributária no Brasil. *Pensar Contábil*, v. 26, n. 91, p. 61-71, 2025.
- BRASIL. Ministério da Economia. Portaria ME n.º 529 de 26 de setembro de 2019. Dispõe sobre a publicação e divulgação dos atos das companhias fechadas, ordenadas pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, na Central de Balanços (CB) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, n. 189, p. 21, 30 set. 2019. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=30/09/2019&jornal=515&página=21&totalArquivos=126>. Acesso em: 25 nov. 2025.
- BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 163, n. 11-B, edição extra, p. 1, 16 jan. 2025. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=601&página=1&data=16/01/2025&totalArquivos=65>. Acesso em: 25 nov. 2025.
- B3. **Empresas listadas na B3.** Disponível em: [https://www.b3.com.br/pt\\_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm](https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm). Acesso em: 04 nov. 2025.
- CENTRAL DE BALANÇOS. **Participantes.** Disponível em: <https://www.gov.br/centraldebalancos/participantes>. Acesso em: 11 nov. 2025.
- CHEN, Shuping; CHEN, Xia; CHENG, Qiang; SHEVLIN, Terry. Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. *Journal of financial economics*, v. 95, n. 1, p. 41-61, 2010.
- CHENG, Agnes; HUANG, Henry He; LI, Yinghua; STANFIELD, Jason. The effect of hedge fund activism on corporate tax avoidance. *The accounting review*, v. 87, n. 5, p. 1493-1526, 2012.
- CHIACHIO, Viviane Ferreira de Oliveira; MARTINEZ, Antonio Lopo. Efeitos do modelo de Fleuriet e índices de liquidez na agressividade tributária. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 23, n. 2, p. 160-181, 2019.
- CHRISTENSEN, Dane M.; KENCHINGTON, David G.; LAUX, Rick C. How do most low ETR firms avoid paying taxes?. *Review of Accounting Studies*, v. 27, n. 2, p. 570-606, 2022.
- CLARIVATE ANALYTICS. **Web of Science Core Collection.** 2025. Disponível em: <https://www.webofscience.com>. Acesso em: 11 fev. 2025.
- DAL MAGRO, Cristian Baú; DEGENHART, Larissa; KLANN, Roberto Carlos. Taxa de imposto efetiva incidente sobre a renda e o gerenciamento tributário com a adoção das normas full IFRS. *Revista de Informação Contábil* (UFPE), v. 10, n. 1, p. 29-43, 2016.

- FERREIRA, Dráusio Viotti; GLETTTE, Flávio Valladão Flores Hehl; NAKAO, Sílvio Hiroshi; ALBANEZ, Tatiana. Preços de transferência, planejamento tributário e lucro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, n. 75, p. 23-40, 2007.
- GOMES, Antonio Paulo Machado; PEREIRA, Victor Hugo; CUNHA Jacqueline Veneroso Alves da; BARBOSA NETO, João Estevão. A escrituração fiscal digital (EFD) minimiza a agressividade tributária no recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)?. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 17, n. 2, p. 99-113, abr./jun., 2021.
- GUEDRIB, Mouna; BOUGACHA, Fatma. The moderating effect of tax risk on the relationship between tax avoidance and firm risk: empirical evidence in the French context. **International Journal of Law and Management**, v. 66, n. 4, p. 468-495, 2024.
- HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 2-3, p. 127-178, 2010.
- JIN, Xiaoye. Corporate tax aggressiveness and capital structure decisions: evidence from China. **International Review of Economics & Finance**, v. 75, p. 94-111, 2021.
- JOIA, Roberto Midoguti; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral; REZENDE, Amaury José. Análise da carga tributária no setor sucroalcooleiro. **Qualit@s**, (UEPB), v. 1, n. 1, p. 1-20, 2011.
- KIM, Jeong-Bon; LI, Yinghua; ZHANG, Liandong. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: firm-level analysis. **Journal of financial Economics**, v. 100, n. 3, p. 639-662, 2011.
- LIETZ, Gerrit M. Tax avoidance vs. tax aggressiveness: a unifying conceptual framework. Working Paper. **SSRN Electronic Journal**, dec. 2013.
- MARQUES, Vagner Antonio; BITENCOURT, Aline Cristina Vita; SALVIANO, Roanjali A.A.G.; SOUZA, Antônio Artur de; LOUZADA, Luiz Cláudio. Evidências empíricas do efeito da carga tributária sobre o desempenho financeiro de empresas brasileiras do setor de consumo. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília-DF, v. 3, n. 1-2, p. 139-160, jan./dez. 2016.
- MARTINEZ Antonio Lopo; LESSA, Rubem Cardoso. The effect of tax aggressiveness and corporate governance on audit fees: evidences from Brazil. **Journal of Management Research**, v. 6, n. 1, p. 95-108, 2014.
- MARTINEZ, Antônio Lopo. Aggressividade tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, (REPeC), v. 11, p. 106-124, 2017.
- MARTINEZ, Antonio Lopo; GABLER, Luzimara A. da S. Finck; FORMIGONI, Henrique; SANTOS, Luis Paulo Guimarães dos. The moderating effect of tax incentives on effective tax rates and cash holdings in brazilian non-financial companies listed on B3. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 36, n. 1, p. 10-31, jan./abr. 2025.
- MARTINEZ, Antonio Lopo; PASSAMANI, Renato Rovetta. Book-tax differences e sua relevância informacional no mercado de capitais no Brasil. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 2, p. 20-37, 2014.
- MORAIS, Henrique Carvalho Bezerra; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. Relationship between earnings management and abnormal book-tax differences in Brazil. **Revista Contabilidade & Finanças — USP**, São Paulo, v. 32, n. 85, p. 46-64, jan./abr. 2021.
- PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Reforma tributária já**: pelo Brasil! 1. ed. Curitiba: CRV, 2017. v. 1. 208p.
- PONTES, Gleison de Abreu; LEMES, Sirlei; SILVA, Jéssica Rayse de Melo; COSTA, Patrícia de Souza. Book-tax differences anormal e a não conformidade na divulgação do EBITDA. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 17, p. e213704, 2023.

- SILVA FILHO, João Sérgio; NEVES, Gustavo Adolfo de Carvalho Baeta (Didi). **O amanhã**. Intérprete: Aroldo Melodia. Rio de Janeiro: União da Ilha do Governador, 1978. YouTube, 4 min 04 s. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=-TODGaVkJ9E&t=44s>. Acesso em: 10 nov. 2025.
- TANG, Tany.; FIRTH, Michael. Can book-tax differences capture earnings management and tax Management? Empirical evidence from China. **International Journal of Accounting**, v. 46, n. 2, p. 175-204, 2011.
- THAI, Hanh Minh; DANG, Khue Ngoc; NOR, Normaziah Mohd; NGUYEN, Hien Thi; NGUYEN, Khiem Van. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: the moderating effects of corporate governance. **International Journal of Emerging Markets**, v. 20, n. 1, p. 1-25, 2025.
- VALENTI, Graziella; MARTINS, E. Impacto fiscal da nova lei ainda preocupa – empresas, auditores e advogados esperam posição da Receita sobre neutralidade das regras (Entrevista por Graziella Valenti). **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, p. B3 - B3, 04 abr. 2008.
- VAN ECK, Nees; WALTMAN, Ludo. Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. **Scientometrics**, v. 84, n. 2, p. 523-538, 2010.
- VOSviewer. **Version 1.6.20** [Software]. Leiden University, Centre for Science and Technology Studies, 2023. Disponível em: <https://www.vosviewer.com/>. Acesso em: 15 fev. 2025.