

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Caracterização da investigação em ética no contexto da fiscalidade

Tânia Isabel Sombreiro Maurício

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Professor Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias, Professor Auxiliar,
Departamento de Contabilidade
ISCTE Business School

outubro, 2020



BUSINESS
SCHOOL

Departamento de Contabilidade

Caracterização da investigação em ética no contexto da fiscalidade

Tânia Isabel Sombreiro Maurício

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Professor Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias, Professor Auxiliar,
Departamento de Contabilidade
ISCTE Business School

outubro, 2020

Dedico esta dissertação aos meus pais

Agradecimento

Gostaria de agradecer a todas as pessoas que de alguma forma me impactaram de forma positiva e me encorajaram a concluir esta dissertação.

Primeiramente gostaria de agradecer aos meus pais que tanto me têm apoiado ao longo da vida, especialmente neste último ano que se mostrou bastante desafiante. Obrigada pelo vosso apoio e pelo amor incondicional!

Em segundo lugar, gostaria de agradecer à minha família, aos meus amigos e ao meu namorado pelo apoio, pela motivação e pela paciência que tiveram.

Gostaria também de agradecer ao Professor Paulo Dias, primeiro por ter aceitado orientar esta dissertação, mas também por todo o conhecimento, sabedoria e paciência que foram preciosos e fundamentais para a concretização desta investigação.

Por último aos meus colegas de trabalho, que nesta fase final tanto me motivaram e apoiaram.

A todos, o meu mais sincero obrigado!

E quem sabe, até à próxima aventura!

Resumo

A presente investigação tem como objetivo a caracterização das investigações em ética no contexto da fiscalidade.

O crescente aumento no interesse pela temática da ética no contexto da fiscalidade potenciou a elaboração desta dissertação, que se foca fundamentalmente no estudo de artigos publicados sobre esta matéria.

Neste sentido elaborou-se uma base de dados com 109 artigos com o auxílio da plataforma *Scopus*, que foi posteriormente analisada tendo em conta três indicadores bibliométricos, nomeadamente indicadores de atividade científica, indicadores de impacto científico e indicadores de associações temáticas bem como a utilização da metodologia PRISMA.

Conclui-se, portanto, que a temática tem vindo a ganhar interesse ao longo do tempo, principalmente desde 2011 onde o número de artigos publicados subiu substancialmente. O ano de 2019 é o ano com mais citações efetuadas aos artigos que compõem a base de dados, com 223 citações. Importa salientar que a Europa é o continente com mais autores afiliados e os Estados Unidos da América o país com mais autores afiliados. Adicionalmente a revista com mais impacto é a *Journal of Business Ethics* na qual foi publicado o artigo mais citado *Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations*. Cumpre ainda salientar que a palavra-chave mais importante é a ética (*ethics*) que se encontra bastante relacionada com a segunda palavra-chave mais importante a fiscalidade (*taxation*).

Palavras-chave: ética, fiscalidade, *compliance* fiscal, evasão fiscal, análise bibliométrica, PRISMA

JEL: H20; H26; H30; K34;

Abstract

This investigation aims to characterize the investigations in ethics in the context of taxation.

The growing interest in the subject of ethics in the context of taxation has impacted the elaboration of this dissertation, which focuses primarily on the study of articles published on this subject.

Accordingly, a database was created with 109 articles with the aid of the Scopus platform, which was subsequently analyzed considering three bibliometric indicators, namely indicators of scientific activity, indicators of scientific impact and indicators of thematic associations as well as the PRISMA methodology.

The results showed that the theme has been gaining interest over time, especially since 2011, when the number of published articles rose substantially. 2019 was the year with the most citations made to the articles analyzed, with 223 citations. It should be noted that Europe is the continent with the most affiliated authors and the United States of America the country with the most affiliated authors. Additionally, Journal of Business Ethics is the most important journal and has published the most cited article called *Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations*. This article has been cited 179 times and it was published in 2012. Finally, it is important to acknowledge that the most important keyword is ethics, which is closely related to the second most important keyword, taxation.

Keywords: ethics, taxation, tax compliance, tax evasion, bibliometric analysis, PRISMA

JEL: H20; H26; H30; K34

Índice

Agradecimento	iii
Resumo	v
Abstract	vii
Índice	viii
Índice de Figuras	x
Índice de Tabelas	xi
Capítulo 1. Introdução	1
1.1. Motivação	1
1.2. Justificação do tema	1
1.3. Objetivos do estudo	2
1.4. Metodologia	2
1.5. Estrutura da dissertação	3
Capítulo 2. Revisão da Literatura	5
2.1. Ética	5
2.1.1. Definição de ética	5
2.1.2. Tipos de ética	7
2.1.3. Definição da moral	8
2.2. Ética e a fiscalidade	8
2.2.1. Ética e o <i>compliance</i> fiscal	11
2.2.2. Ética e a evasão fiscal	12
Capítulo 3. Metodologia	17
3.1. Recolha dos dados	17
3.2. Indicadores bibliométricos	24
3.3. Análise dos dados	24
Capítulo 4. Resultados da Investigação	25
4.1. Indicadores de atividade científica	25
4.1.1. Distribuição dos artigos por área de estudo	25
4.1.2. Evolução do número de artigos publicados ao longo do tempo	26
4.1.3. Afiliação dos artigos	28

4.1.4. Produtividade dos autores	31
4.2. Indicadores de impacto científico	31
4.2.1. Indicadores de impacto dos trabalhos	31
4.2.2. Indicadores de impacto das fontes	34
4.3. Indicadores de associações temáticas	35
4.3.1. Tipos de autoria	36
4.3.2. Colaboração geográfica	36
4.3.3. Palavras-chave	37
4.3.4. Relação entre autores	38
4.3.5. Relação entre revistas	39
Capítulo 5. Conclusões	41
5.1. Resultados	41
5.2. Limitações do estudo	43
5.3. Sugestões para futuras investigações	43
Referências Bibliográficas	45

Índice de Figuras

Figura 4.1 – *Treemap* com a distribuição dos artigos por área de estudo.

Figura 4.2 – Evolução do número de artigos publicados ao longo dos anos e das últimas três décadas.

Figura 4.3 – Distribuição do número de autores afiliados por continente.

Figura 4.4 – Representação da distribuição do número de autores afiliados por continente no mapa mundo.

Figura 4.5 – Número de citações que os artigos publicados entre 1983 e 2020 obtiveram.

Figura 4.6 – Número de citações efetuadas entre 1983 e 2020.

Figura 4.7 – *h-Index* extraído a partir do *Scopus* e tendo por base a base de dados dos 109 artigos analisados entre o período de 2005 e 2015.

Figura 4.8 – Representação dos 5 *clusters* de países identificados a partir da base de dados e criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Figura 4.9 – Representação dos *clusters* de palavras-chave inerentes aos artigos da base de dados e criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Figura 4.10 – Representação dos *clusters* dos autores, criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Figura 4.11 – Representação dos *clusters* das revistas, criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Índice de Tabelas

Tabela 4.1 – Evolução do número de artigos entre os anos de 1983 e 2020.

Tabela 4.2 – Distribuição do número de autores afiliados por continente e consequentemente por país (em valor e em percentagem).

Tabela 4.3 – Número e percentagem de artigos publicados por autor.

Tabela 4.4 – Identificação dos artigos com maior número de citações e percentagem de citações por artigo.

Tabela 4.5 – Distribuição do número de artigos publicados por revista, bem como o *CiteScore* de cada revista, o seu percentil, o número de citações, o número de documentos publicados entre 2016 e 2019 e por fim a percentagem de citações por documento.

Tabela 4.6 – Distribuição dos artigos por tipo de autoria (em valor e em percentagem).

Tabela 4.7 – Distribuição dos artigos publicados pelo número de autores responsáveis pela elaboração dos mesmos (em valor e em percentagem).

Introdução

1.1. Motivação

Nos últimos anos têm sido cada vez mais frequentes as notícias relacionadas com a fuga aos impostos, tendo sido divulgados em 2016 os *Panama Papers*, um dos maiores escândalos a nível mundial no que diz respeito à evasão fiscal. Assim, efetuar uma análise dos artigos que relacionassem a Ética com a Fiscalidade tornou-se um tema interessante para abordar na dissertação.

De acordo com um artigo publicado em 2019 pelo Fundo Monetário Internacional e denominado *Tackling Tax Havens* (Shaxson N., 2019) estima-se que sejam perdidos por ano cerca de 600 mil milhões de dólares americanos em impostos (cerca de 509 mil milhões de euros) devido à evasão fiscal, através de meios legais e ilegais.

1.2. Justificação do tema

Como referido na secção anterior, o crescente aumento de escândalos que envolvem a evasão fiscal fez disparar o interesse em investigações que abordem esta temática, nomeadamente no sentido de tentar compreender e definir padrões comportamentais dos indivíduos, em particular dos fiscalistas em representação das empresas e dos contribuintes.

Neste sentido é cada vez mais importante abordar o tema da ética e da fiscalidade, tentando perceber quais os fatores e características dos indivíduos que levam a uma maior preponderância para a evasão fiscal bem como para outras questões relacionadas com a fiscalidade, nomeadamente o *compliance* fiscal.

Importa também referir que, com o aumento do interesse na área da ética associada à fiscalidade, o número de artigos ao longo do tempo tem vindo a aumentar. Com este aumento é crucial efetuar uma análise ao nível das publicações efetuadas até ao momento de forma a que, em investigações futuras sejam mais facilmente identificadas as produções mais relevantes para determinado tema. Foi neste sentido que o tema foi escolhido, no sentido de facilitar as investigações futuras na busca por artigos publicados nas suas áreas de estudo bem como na identificação dos artigos mais impactantes.

1.3. Objetivos do estudo

Após a justificação do tema é importante definir qual o propósito e os temas abordados nesta dissertação.

O objetivo desta dissertação prende-se essencialmente com a caracterização das investigações em ética no contexto da fiscalidade. Assim é essencial primeiramente efetuar uma revisão de literatura de forma a suportar os resultados obtidos.

Para a investigação da caracterização da ética no contexto da fiscalidade efetuou-se um estudo bibliométrico, onde foram recolhidos vários artigos e que se foca essencialmente no estudo dos mesmos a vários níveis. Este estudo foca-se na análise dos autores e da sua produtividade, no estudo da importância das revistas onde os artigos foram publicados, nos países de afiliação dos autores, nas citações efetuadas ao longo do tempo e da evolução no interesse pela temática.

Assim, pretende-se com esta dissertação impactar os estudos futuros nesta área fornecendo uma visão clara dos artigos mais importantes para a temática da ética no contexto da fiscalidade, bem como as revistas e os autores mais importantes.

1.4. Metodologia

Na primeira fase da investigação foi necessário efetuar a recolha de informação, que passou pela pesquisa de artigos na plataforma *Scopus*. A escolha desta plataforma prende-se com o facto de ser uma ferramenta que possui uma base de dados de artigos bastante vasta e onde é possível extrair toda a informação necessária para efetuar um estudo mais aprofundado, nomeadamente o título, o ano de publicação, os autores e o resumo. O processo de recolha de informação será mais aprofundado no capítulo terceiro.

Na fase seguinte da investigação foi necessário entender a importância da análise dos dados e qual a melhor forma de a fazer para que pudesse ter o maior impacto possível na comunidade.

Neste sentido, e após uma investigação mais aprofundada, foi possível constatar que a melhor forma de efetuar a análise dos artigos que compõem a base de dados seria através de indicadores bibliométricos.

Os indicadores bibliométricos são ferramentas que permitem avaliar as produções científicas de uma forma quantitativa. Neste sentido, os indicadores fornecem ao utilizador uma visão mais geral dos artigos sendo posteriormente identificados os artigos com maior impacto na sua área (Merigó et al., 2015). No capítulo 3 serão aprofundados os indicadores bibliométricos que serão utilizados nesta investigação.

Foi também tida em consideração a metodologia PRISMA para a elaboração desta dissertação, uma vez que se trata de uma análise bibliométrica, sendo mais detalhada no terceiro capítulo.

Para a visualização dos dados foram utilizados os *softwares* Microsoft Excel e o *VOSViewer*, tendo o primeiro sido utilizado para efeitos de esquematização da informação e para produção de tabelas e o segundo como forma de visualização da informação bibliométrica dos vários artigos.

1.5. Estrutura da dissertação

A presente investigação encontra-se dividida em seis capítulos. O primeiro capítulo, é a introdução onde é explicada a motivação que levou à concretização da presente dissertação, bem como a justificação da escolha do tema abordado e dos objetivos que são pretendidos com a investigação.

O segundo capítulo é a revisão de literatura, onde é abordado o tema da ética, nomeadamente a definição do conceito de ética, a distinção entre a moral e a ética e os diferentes tipos de ética existentes, bem como a relação da ética com a fiscalidade em diversas vertentes.

No terceiro capítulo é abordada a metodologia utilizada na recolha e análise dos artigos que serviram de base para análise da literatura publicada sobre o tema da ética no contexto da fiscalidade. Este capítulo encontra-se dividido em três secções. A primeira é a recolha de dados, onde é possível verificar qual a metodologia utilizada para efeitos da recolha dos dados e qual a base de dados utilizada na análise. A segunda prende-se com os indicadores bibliométricos, sendo nesta secção identificados os indicadores bibliométricos utilizados na análise dos dados. Por fim temos a secção relativa à análise dos dados, que identifica os *softwares* utilizados.

O capítulo quarto aborda os resultados da investigação no que diz respeito aos artigos da base de dados criada para o efeito, estando este dividido em três secções. As secções foram criadas tendo em consideração os indicadores bibliométricos utilizados, tendo sido criada uma secção para cada indicador, nomeadamente para os indicadores de atividade científica, para os indicadores de impacto científico e para os indicadores de associações temáticas. Cada secção é dividida posteriormente em subsecções para cada tema analisado dentro de cada indicador.

Por fim, o capítulo quinto diz respeito às conclusões retiradas da presente investigação, bem como as limitações do estudo e sugestões para investigações futuras. O capítulo sexto respeita às referências bibliográficas que foram tidas em consideração durante a elaboração desta dissertação.

Revisão da Literatura

Como referido na secção 1.2 do primeiro capítulo, referente à justificação do tema, nos últimos anos tem sido evidente o aumento de notícias relacionadas com a evasão fiscal tendo-se tornado uma área de interesse para muitos autores.

Desta forma torna-se essencial efetuar uma revisão de literatura ao nível dos conceitos utilizados para efetuar a pesquisa de artigos utilizados no capítulo quarto, sendo estes a fiscalidade e ética.

O estudo conduzido por Randall e Gibson (1990), no sentido de caracterizar as investigações das crenças éticas e comportamentos dos colaboradores de entidades empresariais, revelou que mais de metade dos 94 artigos publicados, e que serviram de base de dados para o estudo, não apresentavam uma metodologia completa e detalhada. Adicionalmente a maioria dos estudos empíricos não procurou demonstrar a robustez e a qualidade das métricas e não aprofundaram em termos de revisão de literatura, nem no que diz respeito à definição do conceito de ética.

2.1. Ética

2.1.2. Definição de ética

A palavra ética, deriva da palavra grega *ethos*, que significa caráter e que na filosofia estuda os valores morais.

No seguimento da definição do que é a ética é importante efetuar uma distinção entre a ética e a moral. Neste sentido, a ética prende-se essencialmente com questões relacionadas com convicções enquanto que as questões da moral prendem-se com princípios e regras. O objeto da ética está relacionado com as vidas das pessoas, ao invés da moral cujo objeto são as ações realizadas. As convicções da ética respeitam a si mesmas enquanto que na moral dizem respeito aos outros (Harper, 2009).

A ética tem vindo a ser estudada e refletida desde o século IV a.C. na antiga Grécia, tendo sido os filósofos gregos os primeiros a pensar numa definição para o termo ética, nomeadamente os filósofos Sócrates, Platão e Aristóteles. Sócrates defendia que o conhecimento é a base do comportamento ético, que a ética coletiva se deveria sobrepôr à ética individual de cada pessoa em prol da comunidade e que as leis devem ser obedecidas de forma a garantir a ordem na sociedade.

Por outro lado, Platão considera que o ser humano apenas pode agir de forma ética quando atua de forma racional, deixando de lado os impulsos e a vertente emocional que poderia implicar ações que não fossem consideradas eticamente corretas.

Na visão de Aristóteles, a ética é considerada uma área de conhecimento tendo como base a felicidade e as virtudes, auxiliando-se da razão para a realização de escolhas que vão ao encontro do bem.

A ética baseia-se nos valores, crenças, emoções, sentimentos e factos, podendo também ser motivada pelos mesmos (Weiss, 2014).

Para compreender a distinção entre o bem e o mal, ou entre ações benéficas ou prejudiciais os indivíduos devem compreender a importância do raciocínio ético. O raciocínio ético pode ser definido como uma ferramenta intelectual que ajuda na percepção e diferenciação entre o pensamento, as decisões e as ações consideradas boas e o pensamento, as decisões e ações consideradas más e prejudiciais para terceiros (Weiss, 2014).

Weiss (2014) define cinco princípios fundamentais usados no raciocínio ético que podem ser utilizados no quotidiano bem como em situações de carácter profissional. Os princípios definidos são:

- Utilitarismo. Este conceito foi primeiramente abordado por Bentham e por Mill. Existem dois tipos de utilitarismo, sendo eles o utilitarismo baseado nas regras e o utilitarismo baseado nas ações. O primeiro defende que os princípios universais são utilizados como critério de decisão para atingir o melhor benefício tendo sempre em consideração a ação praticada. Já o segundo analisa as ações ou os comportamentos de forma a verificar se a máxima utilidade consegue ser atingida. Neste sentido considera-se que um ato é moralmente correto se a relação custo-benefício for a melhor para o maior número de pessoas.

- Universalismo. Este princípio foi inicialmente abordado por Kant. O universalismo defende que os fins não justificam os meios, não se devendo agir de forma incorreta e prejudicial, mesmo que estas ações impactem de forma positiva o maior número de pessoas. Neste sentido, uma ação considerada moralmente correta deve ter como objetivo o tratamento de todos os indivíduos de forma igualitária e com respeito, considerando que todos indivíduos agiriam de igual forma perante as mesmas circunstâncias.

- **Direitos.** Os direitos são baseados em diferentes autoridades. Os direitos legais dizem respeito a um sistema jurídico e legal. Por outro lado, os direitos morais e humanos são direitos universais e baseados em normas e estão implementados em todas as sociedades. Os direitos morais implicam que os indivíduos têm o dever de não violar os direitos uns dos outros. Assim uma ação é moralmente correta se for baseada nos direitos legais e morais e tiver em conta os deveres de cada indivíduo para com os restantes.

- **Justiça.** Este princípio baseia-se na máxima de que os todos indivíduos devem ser tratados de igual forma e que a justiça desempenha bem o seu propósito quando todos os indivíduos possuem iguais oportunidades e vantagens na sociedade em que se inserem. Nesta ótica, uma ação é moralmente correta se todos os indivíduos possuírem oportunidades e vantagens iguais na sociedade onde se inserem.

- **Ética da virtude.** Platão e Aristóteles são os pioneiros no que diz respeito à abordagem do tema da ética da virtude. A ética da virtude foca-se essencialmente no tipo de pessoas que os indivíduos anseiam ser e não em ações específicas.

2.1.2. Tipos de ética

A ética, enquanto ramo da filosofia, pode ser dividida nos seguintes ramos: metaética, ética normativa, ética aplicada e ética descritiva.

A metaética tem como objetivo o estudo da natureza das ações consideradas boas ou corretas, no sentido de se compreender qual a razão para que assim sejam consideradas.

A ética normativa foca-se essencialmente na definição das ações consideradas corretas ou incorretas, o que permite criar um padrão de comportamentos considerados certos.

A ética aplicada tem como função o estudo de situações mais particulares, focando-se maioritariamente em questões das áreas profissionais.

A ética descritiva, ao contrário dos restantes ramos, não foca a sua análise em torno das ações praticadas, mas sim em torno do indivíduo e no que este entende sobre as ações corretas, estudando as convicções dos indivíduos ou as convicções de grupos de indivíduos.

Relativamente aos tipos de ética, existem dois grandes tipos, estes são a ética pessoal e a ética profissional. De acordo com Ferrell e Fraedrich (1991), a ética profissional pode ser definida como um conjunto de princípios morais que regem os comportamentos dos indivíduos no campo dos negócios. Lewis (1985) conclui que a ética relacionada com os negócios (*Business Ethics*) não engloba apenas caráter, integridade e virtude, mas também incorpora a compreensão do que é, ou não, moralmente correto e verdadeiro em momentos de dilemas éticos. Completando estes ideais temos a visão de Weiss (2014), que considera que a ética profissional é a forma como se aplica o raciocínio ético e princípios a atividades comerciais, que na maioria dos casos procuram obter a maior rentabilidade possível, sendo o seu foco os resultados e os lucros.

2.1.3. Definição da moral

Tendo em consideração que no campo da ética, mais propriamente no relacionamento da ética com a fiscalidade, muitos artigos mencionam o termo moral ao invés de ética tornando-se fundamental aprofundar o conhecimento neste campo.

Existem vários tipos de definições da moral, nomeadamente a da Mill (1863), que defende que uma ação é moralmente correta quando proporciona felicidade ao maior número de pessoas possível, por outro lado temos a visão de Kant (1785) que defende que uma ação é moralmente correta se a sua máxima for considerada como lei universal.

À semelhança dos princípios do raciocínio ético considerados por Weiss (2014) também Cavanagh (1981) considera que existem três grandes teorias sobre a moral, sendo estas a teoria utilitária, cuja avaliação incide sobre o comportamento numa vertente social, a teoria dos direitos, cujo foco são os direitos dos indivíduos, e a teoria da justiça, cujo foco são os efeitos das ações.

Neste sentido Hogan (1973) sugere que a conduta e o desenvolvimento da moral podem ser definidas em cinco dimensões, nomeadamente o conhecimento moral, a socialização, a empatia, a autonomia e a dimensão do julgamento da moral.

2.2. A ética e a fiscalidade

Após efetuar uma análise relativa à ética é importante relacionar a ética com a fiscalidade, contudo esta relação é complicada de analisar (Doyle, et al., 2008).

De acordo com Doyle (2008), é bastante frequente encontrar a palavra ética em diversos artigos sem que exista algum tipo de definição, sendo muitas vezes utilizado o termo moral ao invés de ética, não existindo qualquer tipo de distinção entre os termos. Adicionalmente, no contexto da fiscalidade o termo ético é geralmente associado aos valores e princípios aceites, enquadrando-se neste sentido no âmbito da ética normativa (Doyle et al., 2008).

O questionário efetuado por Furnham (2008) a indivíduos do Reino Unido demonstrou que as ações praticadas por estes indivíduos, em termos fiscais, estão relacionadas com as convicções profissionais e com os seus valores enquanto indivíduos.

Neste sentido, e de acordo com o estudo efetuado por Wenzel (2007), os indivíduos que se caracterizam como sendo inclusivos e que se identificam com o seu país tendem a possuir uma ética fiscal e atitudes mais benéficas.

No que diz respeito à perceção de dilemas éticos relacionados com a fiscalidade, Bok (1976) considera que uma das principais razões para que os indivíduos incorram em ações imorais prende-se com o facto de estes não conseguirem identificar problemas éticos que estejam inerentes às ações. Assim o raciocínio ético revela-se bastante relevante para a perceção de possíveis dilemas éticos.

Ainda no campo dos dilemas éticos, o estudo realizado por Ho e Wong (2008) revela também que quando os contribuintes estão perante dilemas morais é bastante provável que a ética atue como guia para que a tomada de decisão seja a mais correta e justa possível. Adicionalmente consideram os autores que a probabilidade de um individuo cometer um ato eticamente incorreto depende do ganho que poderá obter com essa ação, depende também da perceção do individuo quanto à probabilidade de ser detetado, da sua aversão ao risco e dos níveis de compreensão ética do individuo. Concluem também que as ações éticas praticadas pelos contribuintes, no campo da fiscalidade, são baseadas na ética pessoal de cada individuo.

Os autores Yetmar e Eastman (2000) referem que para os fiscalistas praticarem ações mais corretas do ponto de vista ético devem primeiramente reconhecer a importância que os dilemas éticos têm na sua vida profissional e o peso que possuem no momento da tomada de decisão. De acordo com os mesmos autores, existem cinco fatores que influenciam a sensibilidade ética dos fiscalistas em termos profissionais, sendo estes os conflitos, a ambiguidade, a satisfação com a profissão, o compromisso para com a profissão e a orientação ética. A sensibilidade ética desempenha um papel fundamental no reconhecimento de possíveis questões éticas que possam ser levantadas quando se está perante uma situação complexa. O estudo efetuado pelos autores teve como principal objetivo o estudo das decisões dos fiscalistas dos Estados Unidos da América, de forma a averiguar o impacto que a sensibilidade ética tem ao nível das decisões éticas. Os autores concluem que a disparidade entre as expectativas do fiscalista e as expectativas da entidade empregadora podem também levar a uma diminuição da capacidade de reconhecimento de questões éticas. Adicionalmente consideram que a satisfação com o emprego pode levar a uma melhoria na capacidade de reconhecimento de questões éticas relacionadas com a profissão. Contudo esta premissa pode não ser totalmente verdadeira uma vez que o contrário também se pode verificar, isto é, quanto mais ético for o fiscalista mais satisfeito com o seu emprego pode ficar. Por fim concluem também os autores, que o tipo de entidade empregadora também desempenha um papel fundamental na capacidade de os fiscalistas reconhecerem com mais facilidade uma questão ética, tendo os fiscalistas que trabalham numa *Big 6* uma maior capacidade de perceção de questões éticas quando estas lhes são apresentadas do que os restantes colaboradores.

Marshal et al. (1998), procurou efetuar um estudo ao nível dos problemas éticos nomeadamente no que diz respeito à perceção de ocorrência dos mesmos e do grau de importância que os fiscalistas Australianos lhes atribuem. O estudo teve como principal objetivo estudar a extensão e influência dos dilemas éticos no quotidiano profissional dos fiscalistas. Da investigação concluiu-se que a questão ética mais vezes mencionada pelos profissionais foi o facto de não aprofundarem a análise de certos temas em que a informação fornecida pelo cliente não é precisa ou fiável. Adicionalmente, o problema ético mais importante para os fiscalistas, pende-se com o facto de existirem situações em que não conseguem manter a confidencialidade no que diz respeito a informações de clientes.

Wenzel (2005) considera que a ética pessoal e as normas sociais desempenham um papel fundamental e complexo nos comportamentos fiscais que os indivíduos demonstram ter.

Adicionalmente a investigação efetuada por Gul et al. (2003) sob a forma de questionários a auditores chineses revela que existe uma relação negativa entre o raciocínio ético e a probabilidade de cometer ações eticamente incorretas, isto é, quanto mais apurado for o raciocínio ético menor será a probabilidade de cometer este tipo de ações. A segunda conclusão prende-se com a relação negativa verificada entre o risco de deteção e a probabilidade de cometer ações eticamente incorretas. A terceira conclusão tem que ver com a relação entre a severidade das penalidades que poderão ser aplicadas e a probabilidade de os auditores agirem de forma não ética, sendo esta relação negativa entendida pelos autores como tendo um fraco suporte. A quarta conclusão retirada da investigação prende-se com a relação negativa entre o raciocínio ético e a prática de ações não éticas, que é menor quando os auditores percebem que o risco de deteção é elevado.

No campo da fiscalidade, as escolhas eticamente corretas feitas pelos indivíduos baseiam-se principalmente na ética pessoal e na moral filosófica que cada individuo possui enquanto contribuinte (Ho e Wang, 2008).

No seguimento da presente investigação é importante analisar as características que mais influenciam o comportamento ético no setor na fiscalidade, destacando-se neste sentido o raciocínio ético e a perceção do risco de deteção (Gul et al., 2003).

2.2.1. Ética e o *compliance* fiscal

Nesta linha de análise à revisão de literatura é inevitável abordar o tema do *compliance* fiscal.

As questões éticas que são levantadas neste âmbito têm vindo a ser cada vez mais abordadas. Assim, grande parte da pesquisa efetuada no âmbito da ética e da fiscalidade obteve como resultado artigos que relacionam a ética com o *compliance* fiscal.

Neste sentido a teoria mais aceite considera que é da responsabilidade dos contribuintes e é do seu interesse cumprir com o *compliance* fiscal (Wenzel, 2005). Sendo os impostos a principal fonte de receita dos Estados, é importante garantir que todos os contribuintes cumprem com as suas obrigações fiscais na medida em que, desta forma, o Estado poderá retribuir de volta para os contribuintes, sob a forma de reduções da carga fiscal ou do aumento de apoios financeiros (Demirbag et al., 2012).

Alm e Torgler (2011) defendem que é impossível compreender completamente os atos dos indivíduos no campo do *compliance* fiscal sem considerar, para efeitos dessa análise, o campo da ética. Os autores afirmam que, considerando os modelos económicos existentes, deveria haver um nível mais elevado de evasão fiscal do que o que se verifica na realidade.

Relativamente ao estudo realizado por Henderson e Kaplan (2005), existe uma relação, apesar de não ser linear e unidimensional, entre as crenças éticas dos contribuintes e o *compliance* fiscal dos mesmos. Este estudo permitiu identificar uma relação entre as orientações éticas, as avaliações éticas e o *compliance* fiscal, nomeadamente que as orientações éticas permitem prever diretamente as avaliações éticas de um indivíduo, o que posteriormente permite, através das avaliações éticas, prever diretamente o comportamento do indivíduo face ao *compliance* fiscal. Esta investigação permitiu também fazer a ligação entre as orientações éticas e o *compliance* fiscal, sendo que esta conexão se efetua por meio da avaliação ética.

Os autores Ho e Wong (2008) concluem que o *compliance* fiscal dos indivíduos pode ser medido em quatro dimensões, nomeadamente a dimensão demográfica, a dimensão da oportunidade para se evadir ao *compliance*, a dimensão das atitudes e perceções e a dimensão da estrutura fiscal. Adicionalmente extrapolam que a percentagem de *compliance* fiscal aumenta quando o contribuinte possui uma noção mais vincada do facto da evasão fiscal não ser uma ação eticamente correta.

Wenzel (2005) conduziu a investigação descrita no artigo, sob a forma de inquéritos realizados a indivíduos Australianos, cujo objetivo era averiguar se a ética fiscal e as normas sociais são suficientes para que os indivíduos cumpram com as suas obrigações fiscais. Concluiu através deste estudo que a ética fiscal tem impacto ao nível do *compliance* fiscal.

2.2.2. Ética e a evasão fiscal

Após efetuar uma revisão de literatura no campo do *compliance* fiscal torna-se fundamental abordar o tema da evasão fiscal. Contudo é importante numa fase inicial fazer uma distinção dos termos evasão fiscal e elisão fiscal. Neste sentido, em termos genéricos e conforme o Parlamento Europeu, a evasão fiscal pode ser definida como a utilização de meios ilegais que potenciam o não pagamento ou a diminuição do montante a pagar de imposto. Já a elisão fiscal é a utilização de meios legais por forma a reduzir o montante a pagar de impostos. Em suma o que distingue a elisão da evasão fiscal é que no primeiro termo a diminuição dos impostos dá-se por meio de instrumentos legais enquanto que no segundo se dá por meio de instrumentos ilegais.

Abordando o tema da evasão fiscal Christensen e Murphy (2004) consideram que todo o tipo de evasão fiscal não é uma prática ética podendo em algumas situações ser considerado crime.

Jackson e Millirion (1986), analisaram 14 determinantes fundamentais da evasão fiscal, um dos quais a ética, tendo estes concluído que seria necessária uma investigação mais aprofundada nesta área, mais especificamente no desenvolvimento de uma definição de ética mais abrangente e consensual, para que esta possa ser aplicada em contextos mais alargados e para que seja possível comparar as investigações feitas posteriormente.

Neste sentido, Richardson (2006) concluiu que os determinantes que mais impactam a evasão fiscal são os não económicos ao invés dos económicos, nomeadamente a moral. De acordo com o mesmo autor, quanto menor o nível de complexidade e maior o nível de educação, da fonte de rendimento dos serviços, da justiça e da moral fiscal, menor o nível de evasão fiscal.

Um estudo dirigido por Finn et al. (1988) efetuado através de questionários aos membros da AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), o equivalente à Ordem dos Contabilistas Certificados em Portugal, demonstrou que os membros da AICPA são confrontados com diversos dilemas éticos diariamente, tendo a fraude e a manipulação ao nível fiscal sido os dilemas mais citados. Adicionalmente foram também referidos os conflitos de interesse, os valores cobrados pelos serviços e a independência. Os dilemas supramencionados totalizaram 84% de todos os dilemas evidenciados pelos membros. Das conclusões retiradas do estudo, são de salientar as seguintes:

- O dilema ético mais mencionado é a pressão exercida pelos clientes para que sejam efetuadas alterações ao nível dos relatórios emitidos;
- Os membros consideram incorrer em comportamentos eticamente incorretos por forma a alcançar oportunidades no seu setor;
- Os membros não consideram que os comportamentos eticamente incorretos levam ao sucesso e a maioria considera que os membros com sucesso não praticaram este tipo de ações;
- Quando os chefes influenciam os colaboradores à prática de ações éticas, o número de dilemas éticos levantados pelos membros tendem a reduzir.

Este estudo relava-se bastante relevante, uma vez que a profissão de contabilista se relaciona bastante com a fiscalidade, na medida em que são os contabilistas os responsáveis pelo acompanhamento das entidades no que diz respeito ao cumprimento das obrigações declarativas e consequentemente fiscais.

A análise efetuada por McGee (2006) à aceitação da prática da evasão fiscal traduziu-se na identificação de três tipos de visões distintas. A primeira caracteriza-se pela não aceitação da evasão fiscal, considerando que esta prática nunca é eticamente incorreta, uma vez que é uma obrigação para com Deus, para com o país e para com a comunidade onde o indivíduo se insere. A segunda defende que a evasão fiscal é eticamente correta uma vez que todos os governos são ilegítimos e não são dignos de receber dinheiro dos cidadãos através dos pagamentos das obrigações fiscais. Por último, encontra-se a terceira perspetiva que considera que a evasão fiscal poderá, em certas situações, ser considerada eticamente correta uma vez que esta conclusão é variável conforme as circunstâncias e os factos. O autor conclui que das três visões apresentadas, a que defende que a evasão fiscal nunca é justificável (eticamente incorreta) é a mais fraca, uma vez que poderão estar perante governos corruptos, entre outros aspetos. Adicionalmente considera que a única conclusão que se pode retirar da sua análise é que nem sempre a evasão fiscal praticada pelos indivíduos poderá ser considerada eticamente incorreta. Contudo, considera que a evasão fiscal praticada por entidades, nomeadamente empresas, poderá ter uma conclusão diferente, no sentido em que os indivíduos têm o dever de não auxiliar as empresas na prática de ações que levem à evasão fiscal.

Adicionalmente, o estudo efetuado posteriormente pelo mesmo autor (McGee, 2008), sob a forma de um questionário realizado a indivíduos de dez economias em transição revela que cerca de 60% dos indivíduos considera que a evasão fiscal nunca é justificável e 40% considera que a evasão poderá ser justificável em determinadas situações. Não indo ao encontro da conclusão que retira do estudo anteriormente mencionado e que refere que a visão que defende que a evasão fiscal nunca poderá ser justificada é a mais fraca de entre as três visões apresentadas.

O estudo de Hjelström et al. (2019) realizado na Suécia, revela que o comportamento fiscal dos executivos está relacionado com a sua propensão para o risco, com a ética pessoal e com incentivos financeiros que possam fluir para si. Concluem também, que a agressividade dos executivos, em termos fiscais, é influenciada pelas características dos mesmos e que o comportamento fiscal dos executivos está também relacionado com a evasão fiscal praticada pela entidade empregadora.

Owusu et al. (2019) conclui que a intenção entre os jovens, de cometer qualquer ato relacionado com a evasão fiscal é bastante baixo e a maioria dos inquiridos considera como eticamente incorreta a prática de ações com o fim de se evadir dos impostos (evasão fiscal). Concluem também que as ações, as normas subjetivas e as obrigações morais têm um papel fundamental na preponderância dos jovens incorrerem em ações com o intuito de se evadirem de impostos.

Os contribuintes têm uma menor preponderância para se evadirem fiscalmente dos impostos a que estão sujeitos quando existe uma maior probabilidade de serem detetados nesta prática ou quando as coimas, e demais penalidades subjacentes à sua prática, sejam de elevada severidade, o que torna esta prática menos atrativa (Wenzel, 2005).

Também o estudo conduzido por Jackson e Jones (1985) conclui que quando comparada a dimensão das penalidades inerentes à evasão fiscal, nomeadamente ao nível monetário, com a probabilidade de deteção, os contribuintes são mais sensíveis às penalidades do que à probabilidade de a evasão fiscal cometida ser detetada.

Gul et al. (2000) conclui também neste sentido, afirmando que a probabilidade de um auditor cometer ações eticamente incorretas depende de vários fatores económicos, nomeadamente a severidade das penalidades aplicadas, a probabilidade de deteção das práticas e o raciocínio ético que os profissionais possuem.

CAPÍTULO 3

Metodologia

Ao longo deste capítulo serão abordadas as metodologias utilizadas na recolha e análise de dados, podendo ser dividida em três momentos distintos: recolha dos dados, indicadores bibliométricos e análise dos dados.

Importa referir que a metodologia PRISMA foi utilizada para a elaboração da dissertação. A metodologia PRISMA foi desenvolvida com o intuito de ser aplicada em revisões sistemáticas e meta-análises, sendo mencionados os itens a incluir de forma a tornar a investigação mais robusta (Moher et al., 2015 e Moher et al., 2009). Neste sentido foram utilizados os seguintes itens mencionados na metodologia PRISMA: título, *abstract*, introdução, objetivos, a metodologia adotada e os resultados.

3.1. Recolha dos dados

A investigação focou-se inicialmente numa pesquisa na plataforma *Scopus*, no final do mês de agosto de 2020, tendo a mesma sido filtrada através das palavras chave *taxation* e *ethic*. Desta pesquisa resultaram 47 resultados, não sendo uma amostra muito extensa optou-se pela alteração dos parâmetros da pesquisa, isto é, limitou-se a pesquisa a palavras-chave, título e *abstract* que incluíssem os termos *taxation* e *ethic*. Após esta reformulação na pesquisa obtiveram-se 198 resultados, tendo-se limitado novamente a pesquisa a apenas artigos científicos finais, cujo resultado foram 126 artigos.

Posteriormente foi efetuado o *download* através da plataforma *scopus* de toda a informação disponível referente aos artigos, nomeadamente *title*, *author(s)*, *year*, *source title*, *volume*, *issue*, *cited by*, *DOI*, *affiliations*, *authors with affiliations*, *abstract* e *authors keywords*.

De seguida procedeu-se à pesquisa *online* pelos artigos, tendo-se conseguido encontrar 109 dos 126 artigos. Desta forma, a amostra analisada no âmbito desta investigação foram 109 artigos. A figura 3.1 representa o processo de elaboração da base de dados descrito anteriormente e a tabela 3.1 indica o título, os autores e o ano de publicação dos 109 artigos que compõem a base de dados.

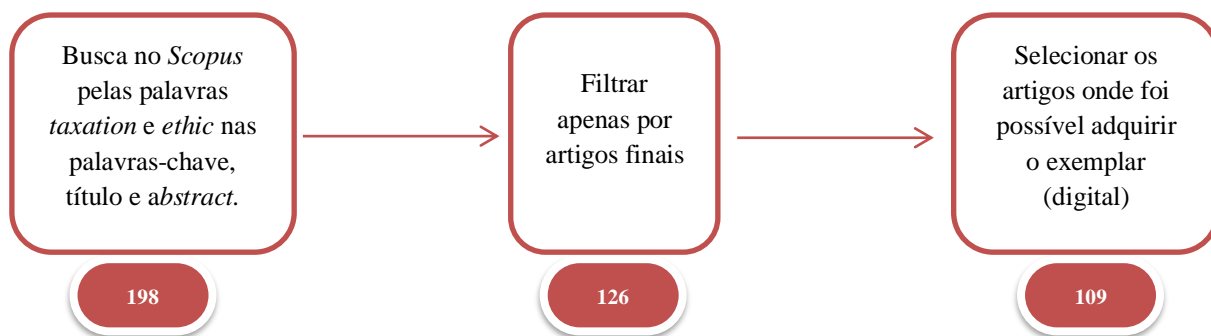


Figura 3.1 – Processo de elaboração da base de dados utilizada no âmbito da dissertação, onde consta o número de artigos em cada etapa.

Tabela 3.2 – Identificação dos artigos que compõem a base de dados nomeadamente ao nível do título, autores e ano de publicação.

Título dos artigos	Autores	Ano de publicação
<i>The ethics of excise taxes on sugar-sweetened beverages</i>	Falbe J.	2020
<i>Executives' Personal Tax Behavior and Corporate Tax Avoidance Consistency</i>	Hjelström T., Kallunki J.-P., Nilsson H., Tylaite M.	2020
<i>Bureaucracy corruption of reform: Case study employee gayus tambunan directorate General of taxes</i>	Widiastuti I., Sutarman, Muttaqin M.Z., Ahmaddien I., Jamaludin N.	2020
<i>The Ethics of Taxing Sugar-Sweetened Beverages to Improve Public Health</i>	Goiana-da-Silva F., Cruz-e-Silva D., Bartlett O., Vasconcelos J., Morais Nunes A., Ashrafian H., Miraldo M., Machado M.D.C., Araújo F., Darzi A.	2020
<i>The moderating role of sustainability report assurance on the association between corporate social responsibility and tax aggressiveness in Thailand's listed firms</i>	Koolrojanapat S., Somjai S., Suradinkura V.	2020
<i>Afterword putting together the anthropology of tax and the anthropology of ethics</i>	Venkatesan S.	2020
<i>Costs of Distrust: The Virtuous Cycle of Tax Compliance in Jordan</i>	Alasfour F.	2019
<i>Buchanan and public finance: The tennessee years</i>	Marciano A.	2019
<i>Comments on John Roemer's first welfare theorem of market socialism*</i>	Maniquet F.	2019

<i>Incentives, inequality and taxation: The Meade Committee Report on the Structure and Reform of Direct Taxation (1978)</i>	Chick M.	2019
<i>Antibiotic resistance as a tragedy of the commons: An ethical argument for a tax on antibiotic use in humans</i>	Giubilini A.	2019
<i>Understanding beverage taxation: Perspective on the philadelphia beverage tax's novel approach</i>	Kane R.M., Malik V.S.	2019
<i>The three shades of tax avoidance of corporate groups: Company law, ethics and the multiplicity of jurisdictions involved</i>	Dine J., Koutsias M.	2019
<i>The evidence - And acceptability - Of taxes on unhealthy foods</i>	Rajagopal S., Barnhill A., Sharfstein J.M.	2018
<i>From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility</i>	Timmermans B., Achten W.M.J.	2018
<i>Sovereign Debt</i>	Singh D.	2018
<i>Impacts of smoke-free public places legislation on inequalities in youth smoking uptake: Study protocol for a secondary analysis of UK survey data</i>	Anyanwu P.E., Craig P., Katikireddi S.V., Green M.J.	2018
<i>Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality</i>	Payne D.M., Raiborn C.A.	2018
<i>Efficiency and effectiveness in social assistance using corporate social responsibility and the economics of tagging</i>	Serbănescu C., Vintilescu A.	2018
<i>Designing an ethical system of global sustainability as a purposeful system: GEBAT, global equity of the burden added tax</i>	Etschmaier M.M.	2018
<i>Information Systems and tax online in Indonesia, effect decrease in rate, audit and organization's culture against tax revenue on foreign investment office</i>	Hartono, Halim P., Badruddin S., Hendarso P., Yulianto, Setiawan M.I., Saleh A.A.	2018
<i>Coleridge and the national debt</i>	Stephens P.R.	2017
<i>Reflections on the nice decision to reject patient production losses</i>	Shearer J., Byford S., Birch S.	2017
<i>Geo-ethics: What to do when approval authority decisions contradict sound science?</i>	Priddle M.W.	2017
<i>Fixing Financial Plumbing: Tax, Leaks and Base Erosion and Profit Shifting in Europe</i>	Dover R.	2016
<i>Confucian business ethics in Korea: pre-modern welfare state</i>	Kang S., Choi J.	2016
<i>Why Governments That Fund Elective Abortion Are Obligated to Attempt a Reduction in the Elective Abortion Rate</i>	Dumsday T.	2016

<i>Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation</i>	Morgan J.	2016
<i>Business entity selection: Why it matters to healthcare practitioners part III - Nonprofits, ethics, practice implications, and conclusions</i>	Nithman R.W.	2015
<i>Mental health services commissioning and provision: Lessons from the UK?</i>	Ikkos G., Sugarman P., Bouras N.	2015
<i>The role of public policy in taxation: The case study of court ruling on the taxation of illegally produced product</i>	Danisauskas G.	2015
<i>Why sufficientarianism is not indifferent to Taxation</i>	Kanschik P.	2015
<i>Business entity selection: Why it matters to healthcare practitioners: Part I-conceptual framework, sole proprietorships, and partnerships</i>	Nithman R.W.	2015
<i>Ethical Tax Corporate Governance of State-owned Enterprises</i>	Hauptman L., Belak J.	2015
<i>Business entity selection: Why it matters to healthcare practitioners part II-corporations limited liability companies professional entities</i>	Nithman R.W.	2015
<i>Antibiotic Resistance Is a Tragedy of the Commons That Necessitates Global Cooperation</i>	Hollis A., Maybarduk P.	2015
<i>A causality analysis between tax compliance behaviour and Nigerian economic growth</i>	Ocheni S.	2015
<i>Causes and Consequences of Inflation</i>	Bagus P., Howden D., Gabriel A.	2014
<i>Unequality: Who Gets What and Why It Matters</i>	Norton M.I.	2014
<i>Regulation of tax agents in Australia</i>	Walpole M., Salter D.	2014
<i>The Ethics of a Co-regulatory Model for Farm Animal Welfare Research</i>	Phillips C.J.C., Petherick J.C.	2014
<i>Tobacco endgame: The poverty conundrum</i>	Gostin L.O.	2014
<i>Evaluation and analysis of administrative monopoly in China's oil industry</i>	Yan G., Pu Q.	2014
<i>The church as a prescriptor of consumption - An outline for a sociology of luxury</i>	Petcu M.	2014
<i>The ethical imperative of curbing corporate tax avoidance</i>	Scheffer D.	2013
<i>American cultural traits</i>	Tilden W.F.	2013
<i>The aggressiveness of tax professional reporting: Examining the influence of moral reasoning</i>	Blanthorne C., Burton H.A., Fisher D.	2013
<i>Nigeria's energy policy: Inferences, analysis and legal ethics toward RE development</i>	Ajayi O.O., Ajayi O.O.	2013

<i>The underground economy and tax base erosion</i>	Wang Y.-K.	2013
<i>Ethics and taxation: A cross-national comparison of UK and Turkish firms</i>	Demirbag M., Frecknall-Hughes J., Glaister K.W., Tatoglu E.	2013
<i>An investigation of ethical climate in a Singaporean accounting firm</i>	Shafer W.E., Poon M.C.C., Tjosvold D.	2013
<i>International transfer pricing</i>	McMahon C.P., Corcelius A., Smith B.	2013
<i>Some thoughts on Hamill, the Two Kingdoms, and the ethics and logic of higher tax rates and redistribution</i>	Jonsson P.O.	2013
<i>Taxation, tyranny, and theocracy: A biblical response to Susan Hamill</i>	North G.	2013
<i>Drugs, economy, taxation and liberal ethics [Drogas, economia, tributação e a ética liberal]</i>	Moreira L.F.	2012
<i>Responsibility in Paradise? The Adoption of CSR Tools by Companies Domiciled in Tax Havens</i>	Preuss L.	2012
<i>Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations</i>	Ameer R., Othman R.	2012
<i>Talking to a taxman about talking with the taxman about poetry</i>	Horne G.	2012
<i>Intangible nodes and networks of influence: The ethics of tax compliance in Australian small and medium-sized enterprises</i>	Rawlings G.	2012
<i>Sustainability of diets: From concepts to governance</i>	Vinnari M., Tapio P.	2012
<i>The Taxation of Wealth in Austria from a Social Ethics' Perspective [Die Besteuerung von Vermögen in Österreich aus sozialemethischer Perspektive]</i>	Gaisbauer H.P., Schweiger G., Sedmak C.	2011
<i>Equitable taxation and the provision of health insurance subsidies</i>	Nichols D.R., Plummer E., Wempe W.F.	2011
<i>Health care reform: Can a communitarian perspective be salvaged?</i>	Callahan D.	2011
<i>The ethics of tax evasion</i>	Bagus P., Block W., Eabrasu M., Howden D., Rostan J.	2011
<i>An exploration of accountants, accounting work, and creativity</i>	Bryant S.M., Stone D., Wier B.	2011
<i>The global systemic crisis and a new vision of sustainable human development</i>	Gorobets A.	2011
<i>Making the case for talking to patients about the costs of end-of-life care</i>	Donley G., Danis M.	2011

<i>Organizational reform and changing ethics in public administration: A case study on 18th century dutch tax collecting</i>	Kerkhoff T.	2011
<i>When societies collide: A trilogy about immigration: Emerging ethical dilemmas in immigration</i>	Strait P.B.	2011
<i>A Good Samaritan inspired foundation for a fair health care system</i>	Frangenberg E.H.	2011
<i>Challenges in understanding compliance behaviour of taxpayers in Malaysia</i>	Loo E.C., Evans C., McKerchar M.	2010
<i>Positive rights, negative rights and health care</i>	Bradley A.	2010
<i>DNA dataveillance: Protecting the innocent?</i>	Vartapetiance Salmasi A., Gillam L.	2010
<i>The economic crisis, capitalism and Islam: The making of a new economic order?</i>	Karim W.J.	2010
<i>Institutional normativity and the evolution of morals: A behavioural approach to ethics</i>	Peacock M.	2010
<i>A moderate pluralist approach to public health policy and ethics</i>	Selgelid M.J.	2009
<i>Linking ethics and risk management in taxation: Evidence from an exploratory study in Ireland and the UK</i>	Doyle E.M., Hughes J.F., Glaister K.W.	2009
<i>Global Rule: The OECD Guidelines on Multinational Enterprises (excerpt)</i>	The Council	2009
<i>Physicians caught between ethics and cost pressure [Der Arzt im Spannungsfeld zwischen Ethik und Kostendruck]</i>	Vilmar K.	2009
<i>Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know?</i>	Daniel D., Wong B.	2008
<i>Cashing In: A View of One State's Experiences with Commercial Gaming and Moral Hazard</i>	Settles T.	2008
<i>Improving global health: Counting reasons why</i>	Selgelid M.J.	2008
<i>Redistributive taxation under ethical behaviour</i>	Boadway R., Marceau N., Mongrain S.	2007
<i>Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers</i>	Kirchler E., Niemirowski A., Wearing A.	2006
<i>Conscience as a deterrent to free riding</i>	Eisenhauer J.G.	2006
<i>Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance</i>	Wenzel M.	2005
<i>Responsibility and redistribution: The case of first best taxation</i>	Tungodden B.	2005

<i>Tobacco taxation and public health: Ethical problems, policy responses</i>	Wilson N., Thomson G.	2005
<i>Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention</i>	Wenzel M.	2005
<i>The social side of sanctions: Personal and social norms as moderators of deterrence</i>	Wenzel M.	2004
<i>An analysis of norm processes in tax compliance</i>	Wenzel M.	2004
<i>The unsung American (accounting?) hero: W. Morgan Shuster</i>	Doost R.K.	2004
<i>How much should a person consume?</i>	Guha R.	2003
<i>Challenges of starting your own welding shop</i>	Carroll T.	2001
<i>John Stuart Mill's theory of justice</i>	Clark B.S., Elliott J.E.	2001
<i>Dysfunctional democracy and the dirty war in Sri Lanka</i>	Rajasingham-Senanayake D.	2001
<i>Health care evaluation, utilitarianism and distortionary taxes</i>	Calcott P.	2000
<i>Tax ethics education in New Zealand tertiary institutions: A preliminary study</i>	Tan L.M., Chua F.	2000
<i>Environmental Taxation and Red-Green Politics</i>	Luckin D.	2000
<i>The Ethics of International Transfer Pricing</i>	Mehafdi M.	2000
<i>What civil society for the Italy of tomorrow?</i>	Fazio A.	2000
<i>Gender, exposure to tax knowledge, and attitudes towards taxation; an experimental approach</i>	Fallan L.	1999
<i>Emerging trends in mining industry partnerships</i>	Andrews C.B.	1998
<i>Values, ethics and the law - Issues for practice and education</i>	Little M.	1998
<i>Issues for business ethics in the nineties and beyond</i>	Michalos A.C.	1997
<i>Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi-experiment</i>	Eriksen K., Fallan L.	1996
<i>The ethics of parimutuel systems</i>	Dowie J.	1992
<i>Agriculture, ethics, and restrictions on property rights</i>	Shrader-Frechette K.S.	1988
<i>The protestant work ethic, human values and attitudes towards taxation</i>	Furnham A.	1983

3.2. Indicadores bibliométricos

De forma a analisar os dados recolhidos com rigor científico é importante definir os parâmetros e indicadores bibliométricos, nomeadamente indicadores de atividade científica, indicadores de impacto científico e indicadores de associações temáticas (Costa et al., 2012).

Os indicadores de atividade científica permitem avaliar a atividade científica nomeadamente ao nível do número de publicações, produtividade dos autores, número de colaborações, entre outros.

Os indicadores de impacto científico subdividem-se em indicadores de impactos dos trabalhos e em indicadores de impacto das fontes. O primeiro avalia, entre outros aspetos, o número de citações que o artigo recebeu enquanto que o segundo avalia, por exemplo, a influência da revista onde o artigo foi publicado.

Os indicadores de associações temáticas permitem que seja efetuada uma análise focada essencialmente nas características comuns aos artigos analisados, nomeadamente ao nível das citações, das referências e das palavras-chave.

3.3. Análise dos dados

A análise dos dados foi efetuada através de métodos quantitativos nomeadamente ao nível matemático. Adicionalmente importa referir que os dados foram recolhidos através da plataforma *Scopus*, tendo sido exportados todos os dados relevantes para a investigação em formato *comma-separated values* (.csv). Os softwares utilizados foram o Microsoft Excel, e todas as funcionalidades a ele inerentes, e o *VOSviewer* cujo propósito de utilização nesta investigação se prendeu com a visualização das características comuns nos vários artigos, nomeadamente ao nível da colaboração geográfica.

Resultados da investigação

Após discriminar a metodologia adotada no âmbito desta investigação, nomeadamente ao nível da recolha dos dados e do seu tratamento e no que diz respeito à escolha dos indicadores a utilizar bem como das ferramentas informáticas úteis na análise.

4.1. Indicadores de atividade científica

Tal como descrito na secção 3.2 do capítulo terceiro, referentes aos indicadores bibliométricos utilizados na análise dos dados, os indicadores de atividade científica permitem avaliar a mesma ao longo do tempo, mais concretamente ao nível dos artigos publicados.

4.1.1. Distribuição dos artigos por área de estudo

Do universo dos 109 artigos, alguns enquadram-se em mais do que uma área de estudo. Desta forma, cerca de 26% dos artigos enquadram-se na área de estudo de Ciências Sociais, seguida de Economia, Econometria e Finanças com cerca de 16% dos artigos e Negócios, Gestão e Contabilidade com cerca de 15% dos artigos. É ainda possível verificar que as áreas de Gestão e Economia totalizam uma percentagem de cerca de 31% dos artigos.

A figura 4.1 evidencia a distribuição dos artigos por área de estudo sob a forma de um *treemap*.

As áreas de estudo que estão englobadas em “outros” são agricultura e ciências biológicas, com um artigo publicado; bioquímica, genética e biologia molecular, com um artigo publicado; engenharia química, com um artigo publicado; ciências planetárias e a Terra, com um artigo publicado; ciências dos materiais, com um artigo publicado; neurociências, com um artigo publicado; física e astronomia, com dois artigos publicados; energia, com dois artigos publicados; ciências computacionais, com dois artigos publicados, e ciências da decisão, com três artigos publicados.

Distribuição dos artigos por área de estudo

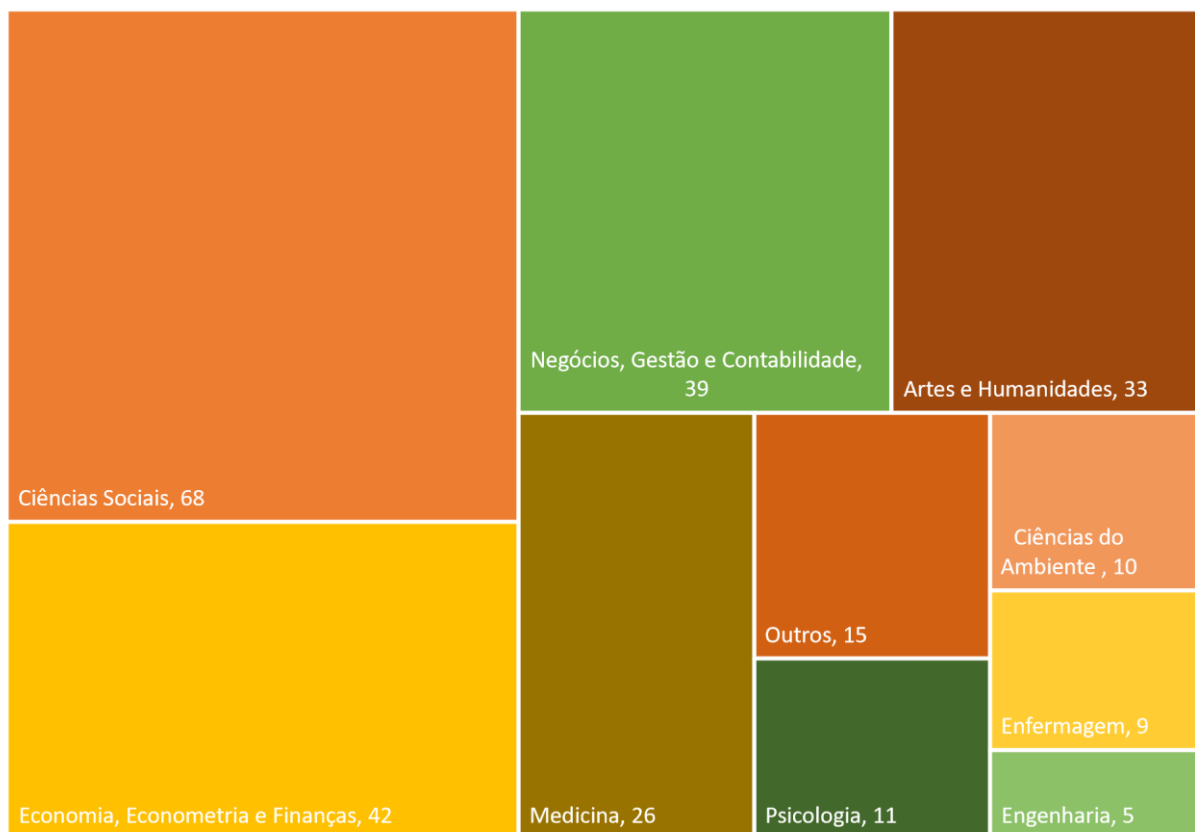


Figura 4.1 – Treemap com a distribuição dos artigos por área de estudo.

4.1.2. Evolução do número de artigos publicados ao longo do tempo

Da análise efetuada é possível concluir que a primeira publicação foi efetuada em junho de 1983, tendo o último artigo sido publicado em julho de 2020. Na tabela 4.1 é possível verificar a evolução do número de artigos publicados ao longo dos anos.

Tabela 4.1 – Evolução do número de artigos entre os anos de 1983 e 2020.

Ano	Número de publicações
1983	1
1988	1
1992	1
1996	1
1997	1
1998	2
1999	1
2000	5
2001	3
2003	1
2004	3
2005	4

2006	2
2007	1
2008	3
2009	4
2010	5
2011	10
2012	6
2013	10
2014	7
2015	9
2016	4
2017	3
2018	8
2019	7
2020	6
Total	109

Os anos em que foram publicados mais artigos foram os anos de 2011 e 2013 com 10 artigos publicados em cada ano, seguido de 2015 com 9 artigos publicados. Os anos de 1983, 1988, 1992, 1996, 1997, 1999, 2003 e 2007 foram os anos com menos artigos publicados, tendo sido publicado um artigo em cada ano.

A partir de 2008 o número de artigos publicados subiu, tendo sido publicados pelo menos 3 artigos em cada ano.

Adicionalmente a última década foi a mais produtiva, tendo sido publicados mais de 50% da totalidade dos 109 artigos que compõem a base de dados, conforme demonstra a figura 4.2.

Importa referir que o crescimento tem sido exponencial ao longo das últimas três décadas confirmando o que foi mencionado anteriormente nesta temática.

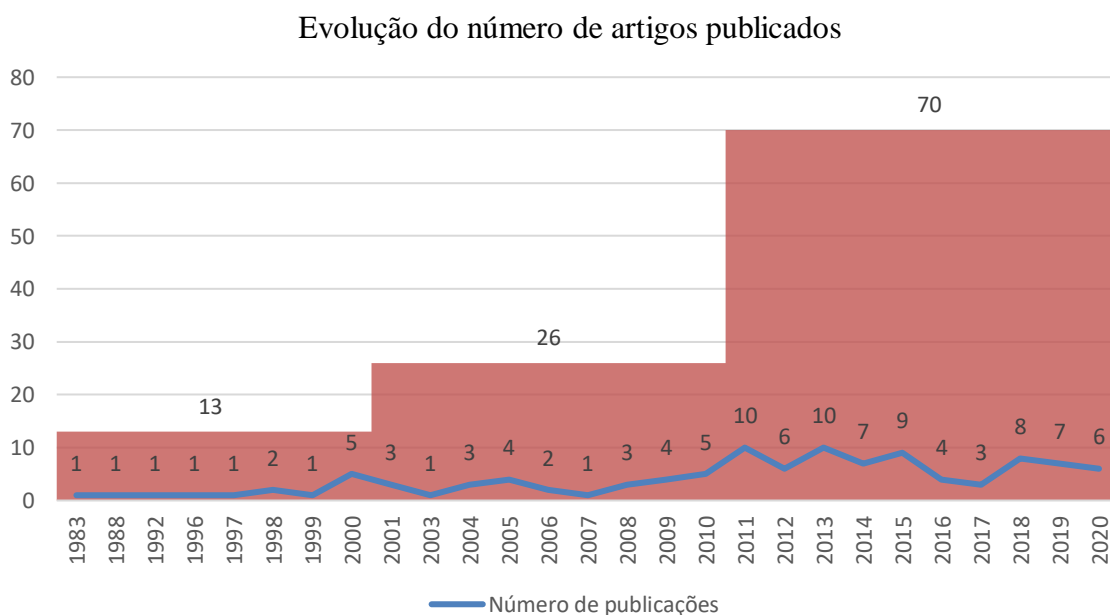


Figura 4.2 – Evolução do número de artigos publicados ao longo dos anos e das últimas três décadas.

4.1.3. Afiliação dos artigos

No âmbito da investigação é importante analisar a afiliação geográfica dos artigos publicados. Neste sentido e com base nos dados foi criada a tabela 4.2 onde é possível constatar que o país com maior número de artigos publicados são os Estados Unidos da América, com 45 artigos publicados.

Adicionalmente os países com um menor número de artigos publicados são a Ucrânia, a Turquia, o Taiwan, os Países Baixos, a Lituânia, a Jordânia, a Índia, a Alemanha, o Brasil e a Áustria com apenas um artigo publicado em cada país mencionado.

É também possível identificar que no continente Americano, os Estados Unidos da América são o país com maior número de autores afiliados, com um total de 45. O país pertencente ao continente Europeu com maior número de autores afiliados é o Reino Unido com 32 autores; na Oceânia é a Austrália com 14 autores; na Ásia é a Malásia com 3 autores afiliados; em África, com apenas um país representado, é a Nigéria com 3 autores afiliados.

Tabela 4.2 – Distribuição do número de autores afiliados por continente e consequentemente por país (em valor e em percentagem).

	País	Número de autores afiliados	Percentagem de autores
América	Estados Unidos da América	45	80,3571%
	Canadá	10	17,8571%
	Brasil	1	1,7857%
	Total	56	100%

	País	Número de autores afiliados	Percentagem de autores
Europa	Reino Unido	32	45,0704%
	Portugal	6	8,4507%
	Noruega	4	5,6338%
	Filândia	3	4,2254%
	França	4	5,6338%
	Belgica	3	4,2254%
	Espanha	3	4,2254%
	Irlanda	2	2,8169%
	Roménia	3	4,2254%
	Austria	1	1,4085%
	Alemanha	1	1,4085%
	Lituânia	1	1,4085%
	Países Baixos	1	1,4085%

	Eslovénia	2	2,8169%
	Suécia	3	4,2254%
	Turquia	1	1,4085%
	Ucrânia	1	1,4085%
	Total	71	100%

	País	Número de autores afiliados	Percentagem de autores
Oceânia	Austrália	14	42,42424%
	Indonésia	12	36,36364%
	Nova Zelândia	7	21,21212%
	Total	33	100%

	País	Número de autores afiliados	Percentagem de autores
Ásia	Malásia	3	16,6667%
	China	2	11,1111%
	Hong Kong	5	27,7778%
	Coreia do Sul	2	11,1111%
	Tailândia	3	16,6667%
	Índia	1	5,5556%
	Jordânia	1	5,5556%
	Taiwan	1	5,5556%
	Total	18	100%

	País	Número de autores afiliados	Percentagem de autores
África	Nigéria	3	100%
	Total	3	100%

É ainda possível verificar através da figura 4.3 que o continente onde existem mais autores afiliados é a Europa, com 71 autores, seguido do Continente americano com 57 autores afiliados. O continente com menos autores afiliados é o Africano com apenas 3 autores.

4.1.4. Produtividade dos autores

No seguimento do estudo, procedeu-se à análise da produtividade dos autores.

Para o efeito desta análise foram considerados todos os autores que participaram na elaboração do artigo, desta forma temos que o autor que mais artigos publicou foi Wenzel, com 4 artigos publicados, dois em 2005 e dois em 2004, sendo em todos eles o único autor. O segundo autor com mais publicações foi Nithmand com 3 artigos publicados, todos durante o ano de 2015, tendo sido também o único autor de todos eles.

Neste sentido foi elaborada a tabela 4.3 onde é possível identificar os autores mais produtivos.

Tabela 4.3 – Número e percentagem de artigos publicados por autor.

Autores	Número de artigos publicados	Percentagem de artigos publicados por autor
Wenzel M.	4	2,0619%
Nithman R.W.	3	1,5464%
Glaister K.W.	2	1,0309%
Howden D.	2	1,0309%
Bagus P.	2	1,0309%
Selgelid M.J.	2	1,0309%
Restantes autores	179	92,2680%
Total	194	100%

4.2. Indicadores de impacto científico

No seguimento da análise dos indicadores de atividade científica, onde foram tratados temas relacionados com a atividade científica, nomeadamente ao nível das publicações e dos autores, tornou-se necessário efetuar uma análise ao nível do impacto científico. Desta forma, serão analisados, ao longo deste capítulo, os artigos com base em indicadores de impacto dos trabalhos e indicadores de impacto das fontes.

4.2.1. Indicadores de impacto dos trabalhos

É crucial efetuar a análise ao nível do número de citações que o artigo recebeu, desta forma e após análise da base de dados é possível verificar que o artigo com maior número de citações foi o *Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations*, publicado em 2012, sendo possível verificar também que dos 109 artigos constantes na base de dados:

- 33 artigos não têm qualquer citação;

- Cerca de 56% de todas as citações concentram-se em apenas 6 artigos, tal como é possível verificar através da tabela 4.4.

Tabela 4.4 – Identificação dos artigos com maior número de citações e percentagem de citações por artigo.

Artigo	Número de citações	Percentagem de citações
<i>Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations</i>	179	12,0701%
<i>The social side of sanctions: Personal and social norms as moderators of deterrence</i>	169	11,3958%
<i>An analysis of norm processes in tax compliance</i>	161	10,8564%
<i>Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance</i>	122	8,2266%
<i>Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention</i>	106	7,1477%
<i>Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi-experiment</i>	93	6,2711%
Subtotal	830	55,9676%
Restantes artigos	653	44,0324%
Subtotal	653	44,0324%
Total	1483	100%

Adicionalmente, o ano de publicação com maior número de citações foi em 2004, com 330 citações, seguido de 2005 com 285 citações. O ano de publicação com menos publicações foi 2020, sendo que este fenómeno poderá ser explicado pelo facto desta análise estar a ser efetuada em 2020, ano das publicações, sendo expectável que com o passar do tempo o número de citações aumente.

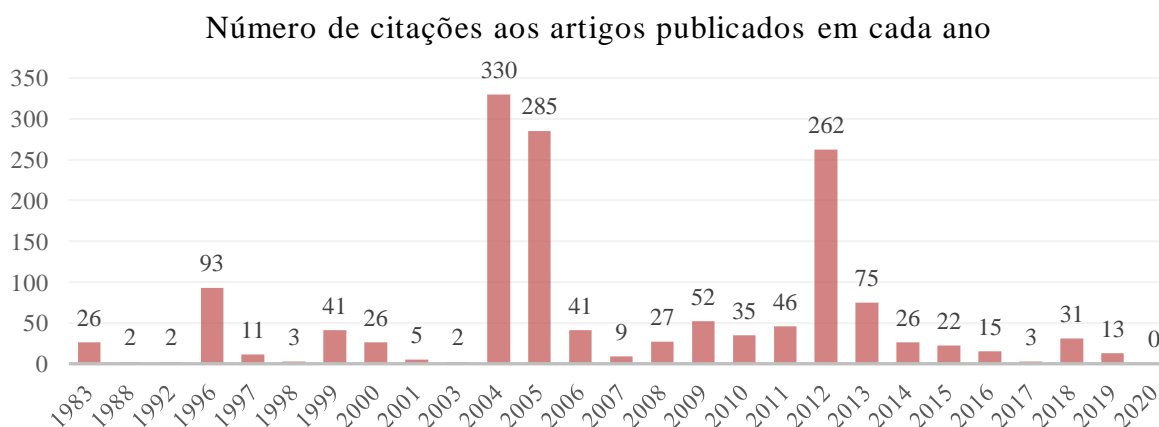


Figura 4.5 – Número de citações que os artigos publicados entre 1983 e 2020 obtiveram.

Foi também efetuada uma análise ao nível da evolução do número de citações efetuadas ao longo dos anos, nomeadamente entre 1983 e 2020, por forma a analisar a evolução do interesse pela temática da ética no contexto da fiscalidade. Neste sentido criou-se a figura 4.5 onde é possível verificar que o interesse pelo tema da ética no contexto da fiscalidade tem aumentado desde 2005, sendo evidente que entre 2014 e 2020 foi o período onde o aumento foi mais visível. A análise foi efetuada no final de agosto de 2020, sendo expectável que com o decorrer do ano o número de citações em 2020 aumente, não podendo ser já concluído que o facto de ter havido uma diminuição do número de citações face a 2019 seja devido a uma diminuição do interesse pelo tema.

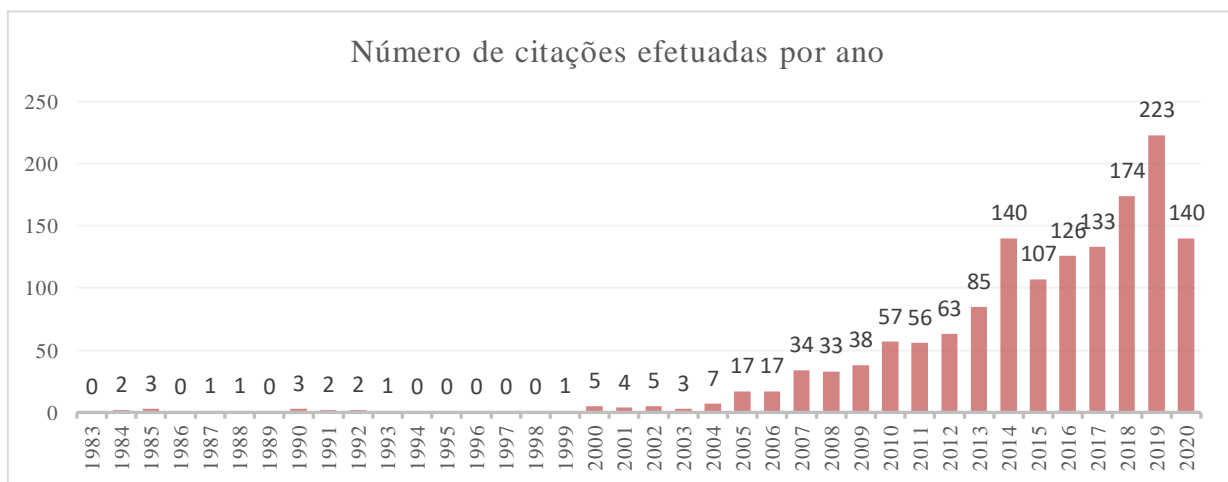


Figura 4.6 – Número de citações efetuadas entre 1983 e 2020.

Ainda neste sentido foi efetuada a análise do *h-Index*, através da plataforma *Scopus*. Esta análise tem uma limitação de 15 anos ao nível do espaço temporal, tendo sido selecionados os 15 anos mais recentes enquadrando-se entre o ano de 2005 e 2020. Após esta limitação temporal obteve-se o gráfico que consta na Figura 4.7, onde é possível verificar que existe um artigo com 183 citações e 32 artigos que não possuem qualquer citação. Adicionalmente importa referir que do universo dos 109 artigos, 17 artigos foram citados pelos menos 17 vezes.

These documents h-index17

Scopus

Of the documents considered for the h-index, have been cited at least times

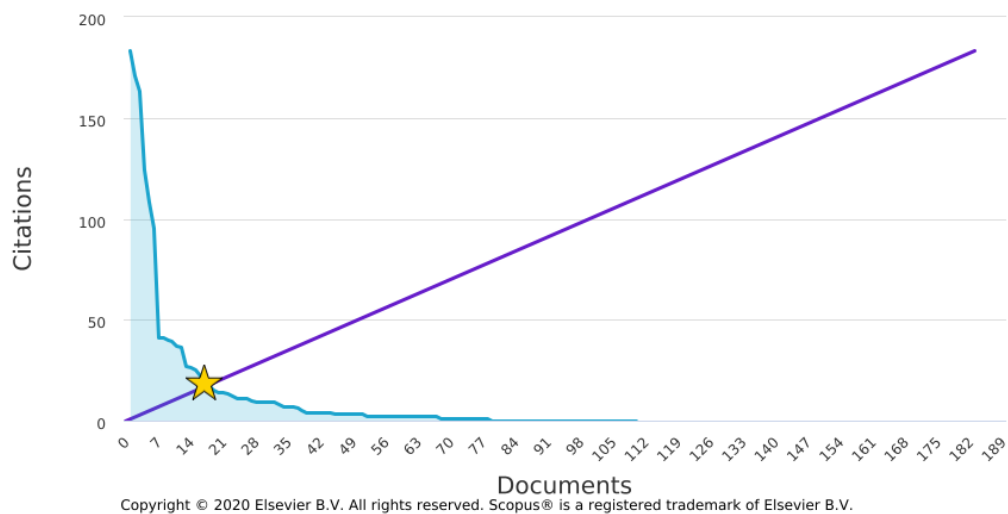


Figura 4.7 –*h-Index* extraído a partir do *Scopus* e tendo por base a base de dados dos 109 artigos analisados entre o período de 2005 e 2015.

4.2.2. Indicadores de impacto das fontes

Ao nível dos indicadores de impacto das fontes é necessário efetuar uma análise que se centre essencialmente no número de artigos publicados por revista, isto é, através da função *PivotTable* do Excel verificar qual a revista com maior número de artigos publicados dentro da base de dados criada inicialmente.

Posteriormente torna-se fundamental confrontar os resultados obtidos, tendo por base a amostra de 109 artigos, com o universo de artigos do *Scopus*, utilizando para este efeito a funcionalidade *CiteScore* do *Scopus*. Esta funcionalidade permite analisar o número de citações recebidas no período 2016-2019 face ao número de artigos publicados no mesmo período. Desta forma e através da tabela 4.5, é possível identificar que a revista com maior número de artigos publicados, da amostra de 109 artigos, é o *Journal of Business Ethics* com 9 artigos publicados, seguido da *Journal of Economic Psychology*, com 6 artigos publicados. As restantes 77 revistas possuem apenas 1 artigo publicado cada.

Tabela 4.5 – Distribuição do número de artigos publicados por revista, bem como o *CiteScore* de cada revista, o seu percentil, o número de citações, o número de documentos publicados entre 2016 e 2019 e por fim a percentagem de citações por documento.

Revista	Número de artigos publicados	<i>CiteScore</i>	Percentil	Citações entre 2016 e 2019	Documentos entre 2016-2019	Percentagem de citações
<i>Journal of Business Ethics</i>	9	7,0	99%	10574	1518	85%
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i>	2	4,9	96%	1597	325	74%
<i>Journal of Economic Psychology</i>	6	3,4	87%	996	292	71%
<i>Journal of Law, Medicine and Ethics</i>	2	1,8	46%	641	360	65%
<i>Business and Society Review</i>	3	1,3	63%	122	92	43%
<i>Review of Social Economy</i>	2	1,2	41%	113	94	40%
<i>Test Engineering and Management</i>	2	0,1	16%	62	458	3%
<i>Journal of Accounting, Ethics and Public Policy</i>	3	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
<i>Journal of Medical Practice Management</i>	3	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Restantes	77	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Total	109					

Confrontando as duas análises é possível verificar que o *Journal of Business Ethics* é a revista com mais artigos publicados, bem como a que tem um *CiteScore* maior, um maior número de citações e mais documentos publicados. Adicionalmente a segunda revista com mais artigos publicados é o *Journal of Economic Psychology* e é a terceira com maior *CiteScore*, contudo bastante inferior ao *Journal of Business Ethics*.

4.3. Indicadores de associações temáticas

No seguimento do estudo, foi necessário efetuar uma análise focada essencialmente nas características comuns dos artigos, nomeadamente ao nível do tipo de autoria e na colaboração geográfica, mais precisamente ao nível dos países.

4.3.1. Tipos de autoria

No seguimento do estudo efetuado, procedeu-se à análise dos tipos de autoria existentes nos diversos artigos, que permitiu verificar qual a distribuição dos artigos por autoria, que se divide entre autoria individual e autoria coletiva.

Após a análise do tipo de autoria por artigo tornou-se fundamental efetuar uma análise mais aprofundada e focada no número de autores por artigo. Desta forma nas tabelas 4.6 e 4.7 é possível verificar que 60% dos artigos são de autoria individual e 40% são de autoria coletiva, totalizando respetivamente 66 e 44 artigos. Dos 44 artigos de autoria coletiva, 22 artigos possuem 2 autores e apenas 1 artigo possui 10 autores.

Tabela 4.6 – Distribuição dos artigos por tipo de autoria (em valor e em percentagem).

Tipo de autoria	Número de artigos	Percentagem de artigos
Autoria individual	66	60,5505%
Autoria coletiva	43	49,4495%
Total	109	100%

Tabela 4.7 – Distribuição dos artigos publicados pelo número de autores responsáveis pela elaboração dos mesmos (em valor e em percentagem).

Número de autores	Número de artigos	Percentagem de artigos
1 autor	66	60,5505%
2 autores	21	19,2661%
3 autores	15	13,7615%
4 autores	3	2,7523%
5 autores	2	1,8349%
7 autores	1	0,9174%
10 autores	1	0,9174%
Total	109	100%

4.3.2. Colaboração geográfica

Conforme a imagem extraída do *software VOSviewer* é possível verificar que dos 182 países mencionados e analisados na subsecção 4.1.2., existem 4 *clusters* que totalizam 15 países, tendo sido introduzido como critério na visualização a força da ligação entre os países.

Desta forma, e como é possível verificar através da figura 4.8 criada a partir do *software VOSviewer*, o primeiro *cluster* identificado e com a maior força de ligação entre os países é o que possui uma coloração amarelada, fazendo parte deste cluster os Estados Unidos da América, França e Espanha. De seguida, encontra-se o *cluster* com uma cor esverdeada, cujos países que o compõem são os Reino Unido, Irlanda, Canadá e Bélgica e o *cluster* com uma cor avermelhada, cujos países que o compõem são a Austrália, Hong Kong, Finlândia, Noruega e Alemanha. Por fim o *cluster* com menor força de ligação é o que possui uma cor azulada, cujos países que o compõem são a Malásia, a Nova Zelândia e a Indonésia.

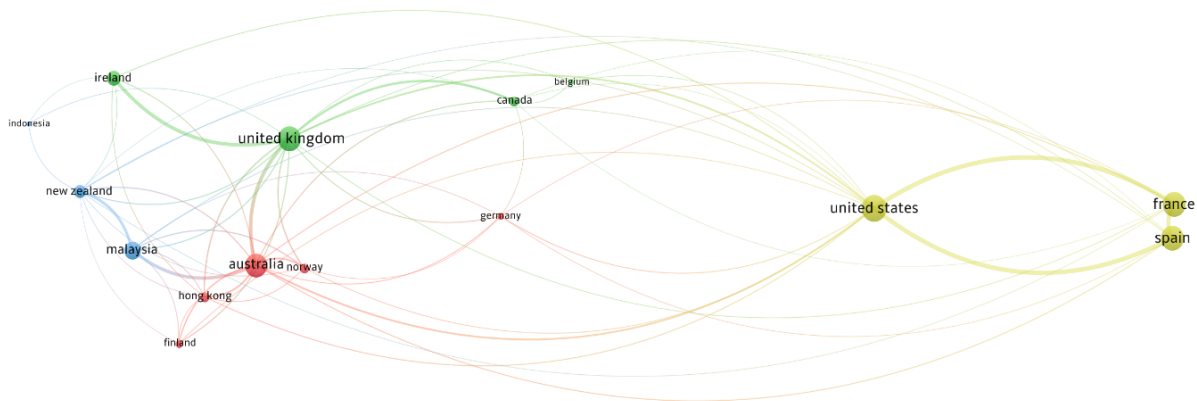


Figura 4.8 – Representação dos 5 *clusters* de países identificados a partir da base de dados e criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

4.3.3. Palavras-chave

No tema das associações temática é importante abordar a questão das palavras-chave e quais a relações entre si. Desta forma foi elaborado via *VOSviewer* a figura 4.9 que ajuda na percepção da interligação das palavras-chave.

Na figura cada círculo corresponde a uma palavra-chave e cada linha que liga as palavras-chave é indicativo de que existe uma ligação entre ambas as palavras. Adicionalmente, quanto mais evidente for o círculo mais vezes é mencionada a respetiva palavra e quanto mais próximos estiverem os círculos maior a relação entre ambas as palavras.

Neste sentido é evidente que as palavras mais importantes são a ética e a fiscalidade. É também de referir que é possível identificar que a vertente social tem bastante impacto (palavras chave *human, social justice, humans*) bem como a vertente económica e da gestão (*organization and management, business ethics, tax system, economics, tax*).

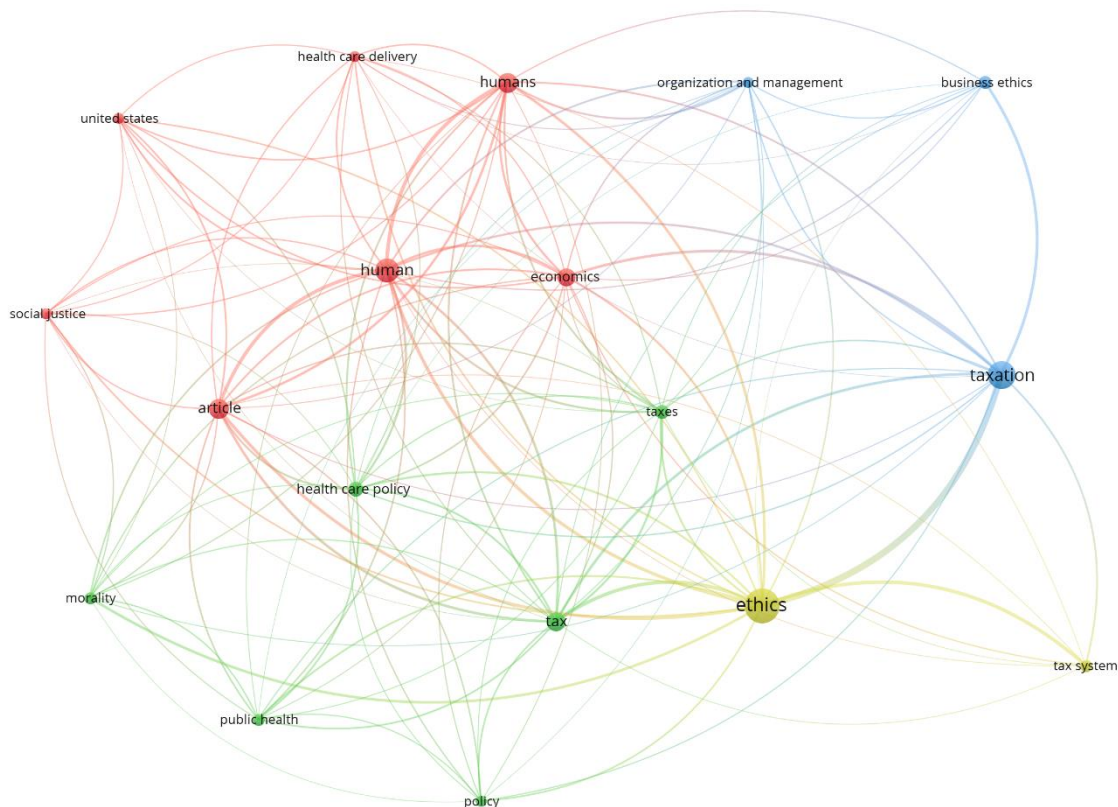


Figura 4.9 – Representação dos *clusters* de palavras-chave inerentes aos artigos da base de dados e criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

4.3.4. Relação entre autores

Foi efetuada também uma análise ao nível da relação existente entre os autores que mais produzem. Neste sentido, foi elaborada uma representação das relações entre os autores através da ferramenta *VOSviewer*, constante na figura 4.10. Tal como descrito anteriormente os círculos representam os autores e as linhas que os unem representam a relação que existe entre eles. Quanto mais afastados se encontram os círculos menor a importância da relação entre eles.

É possível verificar que o autor Wenzel é o mais importante, estando fortemente relacionado com os autores Glaister, Kirchler e Wearing. Importa também referir que os autores que menos se relacionam com os restantes são o Preuss e o Ameer, por se encontrarem mais afastados dos restantes e com círculos mais pequenos.

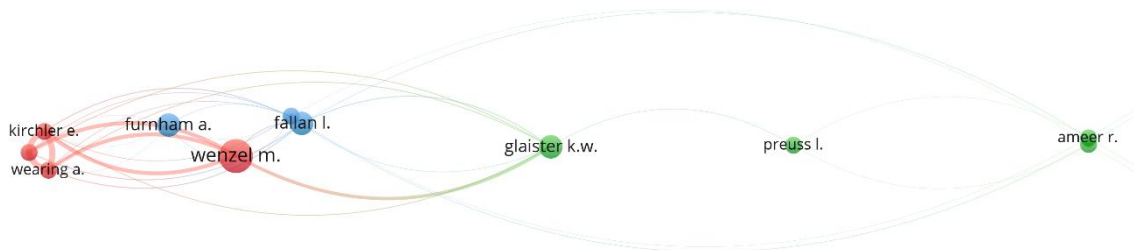


Figura 4.10 – Representação dos *clusters* dos autores, criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

4.3.5. Relação entre revistas

Na relação entre as revistas onde foram publicados os artigos, importa salientar que conforme a figura 4.11, foram identificados 3 *clusters* e que a revista com maior importância é a *Journal of Business Ethics*.

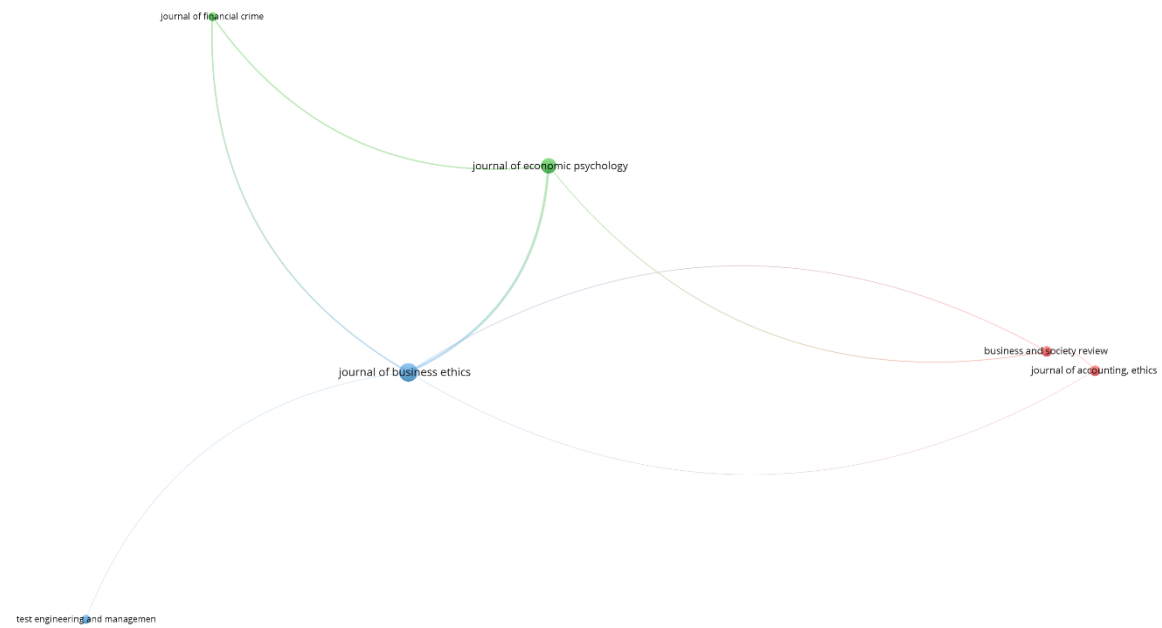


Figura 4.11 – Representação dos *clusters* das revistas, criados a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Conclusões

5.1. Resultados

Tal como foi abordado ao longo do segundo capítulo, destinado à revisão de literatura, a ética tem um papel fundamental na vida profissional dos fiscalistas e dos contribuintes em geral, nomeadamente ao nível das suas escolhas e do impacto que poderão ter, quer ao nível económico quer ao nível social. Existem vários fatores que podem afetar o comportamento destes indivíduos, tendo a ética pessoal e o raciocínio ético um papel preponderante no mesmo.

No quotidiano, os profissionais que lidam com a fiscalidade são muitas vezes colocados perante questões éticas, exemplificando a pressão dos seus clientes e a influencia que os superiores exercem no sentido da alteração dos relatórios que se traduzem na diminuição dos impostos devidos.

De salientar que, de acordo com os autores referidos nos capítulos anteriores, os fatores que mais contribuem para o reconhecimento de questões éticas são a orientação ética de cada indivíduo, a satisfação com a profissão que desempenha, os conflitos que poderão existir no seio da organização e a ambiguidade que existe no setor. Esta ambiguidade diz respeito à informação disponibilizada pelos clientes ou à legislação, que por vezes pode não ser clara em determinados aspetos. Adicionalmente é mencionada a satisfação com o emprego e o compromisso que o indivíduo possui no que diz respeito à sua profissão.

É importante salientar que os artigos científicos publicados desempenham um papel preponderante nas investigações futuras, uma vez que permitem aos autores analisar o que já foi estudado, o que poderá ser estudado de futuro e quais os estudos que poderão ser desenvolvidos de uma forma diferente.

Assim a investigação efetuada traduziu-se numa análise a 109 artigos extraídos da plataforma *Scopus* e cujas palavras-chave, o resumo ou o título possuem simultaneamente as palavras ética e fiscalidade (os termos utilizados foram *ethic* e *taxation* uma vez que a plataforma e os artigos se encontram em inglês).

Da análise efetuada conclui-se que os anos mais produtivos foram os anos de 2011 e 2013 com 13 artigos publicados em cada ano. Adicionalmente a década mais produtiva foi a década de 2011 a 2020 com mais de metade dos 109 artigos publicados neste período. O ano com maior número de citações foi em 2019, com 223 citações efetuadas aos artigos que compõem a base de dados. Contudo desde 2005 que o número de citações tem vindo a aumentar, com maior enfoque no período de 2014 a 2020 em que o número de citações aumentou de forma substancial.

Ainda no campo das citações foi analisado o *h-Index* que permite medir a produtividade dos artigos, tendo sido apurado um índice de 17, isto é, dos 109 artigos que compõem a base de dados 17 artigos obtiveram pelo menos 17 citações.

O país com maior número de publicações foram os Estados Unidos da América, com 45 artigos publicado, contudo o continente com maior número de artigos publicados foi a Europa com 71 artigos.

Importa referir que cerca de 60% dos 109 artigos é de autoria individual, sendo o restante de autoria coletiva. O número máximo de autores por artigo é de 10 autores.

A palavra-chave mais importante é a ética seguida da fiscalidade, de acordo com a análise da relação entre as palavras-chave efetuada através da plataforma *VOSviewer*.

Da base de dados criada a partir dos artigos, e posteriormente analisada, conclui-se que o artigo com mais citações foi o *Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations* publicado em 2012 na revista *Journal of Business Ethics* por Ameer e Othman, tendo recebido 179 citações que se traduz numa percentagem de 12,07% do número total de citações efetuadas aos 109 artigos que compõem a base de dados.

Neste sentido cumpre referir que a revista que possui simultaneamente um *CiteScore* mais elevado bem como um maior número de artigos publicados, número de citações e percentagem de citações é o *Journal of Business Ethics*, sendo também a revista mais importante da base de dados, de acordo com a análise bibliográfica efetuada a partir da ferramenta *VOSviewer*.

Em forma de conclusão, cumpre referir que com o aumento de interesse na temática da ética no contexto da fiscalidade, esta investigação poderá ter um impacto bastante significativo e positivo nas investigações futuras, uma vez que fornece informação sobre as publicações efetuadas até ao momento, dando uma visão sobre a qualidade e importância dos artigos, bem como das revistas, palavras-chave e áreas de estudo.

5.2. Limitações do estudo

Importa salientar que, tratando-se de um estudo ao nível bibliométrico, existem algumas limitações, nomeadamente:

- A delimitação por palavra-chave, título ou *abstract* poderá ter impactos negativos, uma vez que poderá incluir artigos que poderão não se relacionar da melhor forma com a temática abordada;
- O facto de ter sido utilizada exclusivamente a plataforma *Scopus* para obtenção dos artigos que compõem a base de dados, que apesar de bastante extensa e completa, poderá não alcançar possíveis artigos importante nesta temática;
- A falta de investigações semelhantes e que poderiam servir de comparação, nomeadamente em termos geográficos ou temporais, de forma a averiguar possíveis discrepâncias ou evoluções na temática;

5.3. Sugestões para futuras investigações

No decorrer da investigação, quer ao nível da revisão de literatura quer ao nível da análise dos dados, é evidente que existem algumas possibilidades para investigações futuras.

Conclui-se que a maioria das investigações tiveram por base a caracterização dos indivíduos de determinadas regiões através da elaboração de questionários. Neste sentido sugere-se a elaboração de um estudo que possibilite a relação das diferentes geografias ou de um estudo a nível global, de forma a obter uma conclusão que seja aplicável a nível global, podendo ser obtidas conclusões mais específicas nomeadamente ao nível de cada país.

Adicionalmente também se sugere que sejam efetuadas mais investigações com um propósito semelhante ao aqui exposto por forma a efetuar uma comparação de resultados.

Referências Bibliográficas

- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal Of Business Ethics*, 101(4), 635-651. doi: 10.1007/s10551-011-0761-9
- Bok, D. (1976). Can Ethics Be Taught?. *Change: The Magazine Of Higher Learning*, 8(9), 26-30. doi: 10.1080/00091383.1976.10568973
- Christensen, J., & Murphy, R. (2004). The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the bottom line". *Development*, 47(3), 37-44. doi: 10.1057/palgrave.development.1100066
- Doyle, E., Hughes, J., & Glaister, K. (2008). Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK. *Journal Of Business Ethics*, 86(2), 177-198. doi: 10.1007/s10551-008-9842-9
- Finn, D., Chonko, L., & Hunt, S. (1988). Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top. *Journal Of Business Ethics*, 7, 605-615.
- Furnham, A. (1983). The protestant work ethic, human values and attitudes towards taxation. *Journal Of Economic Psychology*, 3(2), 113-128. doi: 10.1016/0167-4870(83)90068-5
- Gul, F. (2000). Hong Kong Auditing: Economic Theory and Practice. *City University of Hong Kong Press*.
- Harper, S. (2009). Ethics versus morality. *Philosophy & Social Criticism*, 35(9), 1063-1077. <https://doi.org/10.1177/0191453709343388>
- Henderson, B., & Kaplan, S. (2005). An Examination of the Role of Ethics in Tax Compliance Decisions. *Journal Of The American Taxation Association*, 27(1), 39-72. <https://doi.org/10.2308/jata.2005.27.1.39>
- Hjelström, T., Kallunki, J., Nilsson, H., & Tylaite, M. (2019). Executives' Personal Tax Behavior and Corporate Tax Avoidance Consistency. *European Accounting Review*, 29(3), 493-520. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1642222>
- Ho, D., & Wong, B. (2008). Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know?. *Journal Of Financial Crime*, 15(4), 369-382. <https://doi.org/10.1108/13590790810907218>
- Hogan, R. (1973). Moral conduct and moral character: A psychological perspective. *Psychological Bulletin*, 79(4), 217-232. <https://doi.org/10.1037/h0033956>
- Jackson, B., & Jones, S. (1985). Salience of Tax Evasion Penalties Versus Detection Risk. *The Journal Of The American Taxation Association*, 6, 7-17.
- Jackson, B.R. and V.C. Milliron. (1986). Tax compliance research: findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 76, 63-73.
- Marshall, R., Armstrong, R., & Smith, M. (1998). *Journal Of Business Ethics*, 17(12), 1265-1279. <https://doi.org/10.1023/a:1005721505618>
- Merigó, J., Gil-Lafuente, A., & Yager, R. (2015). An overview of fuzzy research with bibliometric indicators. *Applied Soft Computing*, 27, 420-433. <https://doi.org/10.1016/j.asoc.2014.10.035>
- Moher, D., Shamseer, L., Clarke, M., Ghersi, D., Liberati, A., & Petticrew, M. et al. (2015). Preferred reporting items for systematic review and meta-analysis protocols (PRISMA-P) 2015 statement. *Systematic Reviews*, 4(1). <https://doi.org/10.1186/2046-4053-4-1>

- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., & Altman, D. (2009). Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses: The PRISMA Statement. *Journal Of Clinical Epidemiology*, 62(10), 1006-1012. <https://doi.org/10.1016/j.jclinepi.2009.06.005>
- Nasadyuk, I., & McGee, R. (2008). The Ethics of Tax Evasion: An Empirical Study of Business and Economics Student Opinion in Ukraine. *Taxation And Public Finance In Transition And Developing Economies*, 639-661. doi: 10.1007/978-0-387-25712-9_35
- Randall, D., & Gibson, A. (1990). Methodology in business ethics research: A review and critical assessment. *Journal Of Business Ethics*, 9(6), 457-471. <https://doi.org/10.1007/bf00382838>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*, 15(2), 150-169. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2006.08.005>
- Weiss, J. (2014). *Business Ethics: A Stakeholder and Issues Management Approach* (6th ed., pp. 54-80). Berrett-Koehler Publishers, Inc.
- Wenzel, M. (2005). Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal Of Economic Psychology*, 26(4), 491-508. doi: 10.1016/j.joep.2004.03.003
- Wenzel, M. (2007). The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics. *Law & Policy*, 29(1), 31-50. doi: 10.1111/j.1467-9930.2007.00244.x
- Yetmar, S., & Eastman, K. (2000). Tax Practitioners' Ethical Sensitivity: A Model and Empirical Examination. *Journal Of Business Ethics*, 26(4), 271-288. doi: 10.1023/a:1006294517573