

OBRIGAÇÕES CONTÁBEIS DA CONTROLADORA NO BRASIL FRENTE ÀS SUAS CONTROLADAS NO EXTERIOR

Clarice Andrade Sampaio

Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Advogada em Salvador.

SUMÁRIO: 1 Contextualização fática 2 Método de equivalência patrimonial 3 Alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014 4 Da prevalência da essência sobre a forma nas operações entre partes relacionadas 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este artigo aborda importante questão relacionada às obrigações contábeis de controladora no Brasil frente às suas controladas no exterior. Demonstrar-se-á que o detalhamento de regras contábeis em operações com partes relacionadas tem por objetivo assegurar a necessária publicidade dessas relações, para garantir que terceiros não sejam prejudicados em decorrência de informações privilegiadas oriundas de tais relações.

PALAVRAS-CHAVE: Obrigações contábeis. Controladora. Controlada. Exterior.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

Há algum tempo, vivemos um cenário de crescente globalização, aumento da complexidade das relações societárias nacionais e internacionais, e maior interação entre os diferentes Estados. Diante desse cenário, foi preciso evoluir em como demonstrar de forma adequada a posição patrimonial, para fins de decisão de seus administradores (perspectiva interna), bem como para seus investidores (perspectiva externa).

Desde 1976, a Lei das S/A já estabelecia a necessidade de elaboração das demonstrações financeiras, as quais deveriam ser complementadas por notas explicativas, que, por sua vez, deveriam indicar os investimentos em outras

sociedades, quando relevantes, sendo necessária a divulgação de diversas informações sobre o investimento, bem como os seus resultados¹.

Em 1986, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) aprovou pronunciamento, anexo à Deliberação CVM n. 26/1986, emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) sobre "partes relacionadas", tornando obrigatória a adoção desse pronunciamento para companhias abertas. Essa deliberação foi posteriormente revogada, com a aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 05², o qual será analisado em linhas a seguir.

As normas contábeis também deixaram claro que as participações no capital de outras sociedades deveriam ser contabilizadas de acordo com a natureza do relacionamento investidor e investida. Tratando-se de sociedade controlada, sua avaliação como investimento é refletida nas demonstrações financeiras individuais da controladora via equivalência patrimonial, devendo ser observados os procedimentos descritos no CPC 18³.

2 MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

De acordo com o CPC 18, o método de equivalência patrimonial (MEP) "é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, ajustado para refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida. As receitas ou as despesas do investidor incluem sua participação nos lucros ou prejuízos da investida, e os outros resultados abrangentes do investidor incluem a sua participação em outros resultados abrangentes da investida".

O MEP corresponde ao reconhecimento da parcela que cabe à investidora nos resultados gerados por sua investida no momento em que esses resultados são gerados, sendo irrelevante, para tanto, o momento da efetiva distribuição desses resultados.

A utilização do MEP traz benefícios diante da adequação da demonstração do valor da controladora, na medida em que as variações patrimoniais das

-
1. "Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: [...]
 - § 5º As notas explicativas devem: [...]
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único) [...]."
 2. CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas.
 3. CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

investidas são reconhecidas no momento de sua geração. Assim, os resultados das controladas são refletidos na demonstração consolidada da controladora.

A Lei das Sociedades por Ações, por sua vez, estabelece, em seu art. 248⁴, que o saldo contábil do investimento, via MEP, corresponde ao valor patrimonial dessa participação, ou seja, o saldo contábil do investimento é obtido mediante a aplicação do percentual de participação do investidor sobre o patrimônio líquido da controlada.

Logo, qualquer variação do patrimônio líquido da controlada (investida) reflete no saldo contábil do investimento e, por consequência, na contabilidade do controlador (investidor). Contudo, apenas as variações decorrentes de lucro ou prejuízo apurado devem ser reconhecidas no resultado do período pelo controlador. As demais variações no patrimônio líquido são reconhecidas no saldo contábil do investimento, mas possuem como contrapartida o próprio patrimônio líquido do investidor⁵.

O patrimônio líquido das investidas é a base da determinação do valor do investimento e deve ser extraído do balanço da controlada, o qual deve ser elaborado de acordo com os critérios contábeis vigentes no Brasil, ou seja, uniformes em relação aos critérios, até para que seja viável realizar a consolidação das informações.

Como as demonstrações contábeis das controladas seguem as normas dos respectivos países, é possível manter um ajuste extracontábil, considerando a possibilidade de, no país em que reside a controlada, existirem regras contábeis distintas, como, por exemplo, quanto ao momento do reconhecimento de receita ou despesa, quanto à possibilidade de reavaliação dos ativos etc.

As demonstrações financeiras das controladas, em regra, são elaboradas de acordo com as normas do país de domicílio dessa controlada no exterior; caso o país de domicílio da controlada não possua regramento próprio, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas de acordo com os princípios contábeis e as normas previstas na legislação brasileira⁶.

4. "Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: [...]

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada; [...]"

5. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 591.

6. IN 1.520/2014: "Art. 8º Os resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas serão computados para fins de determinação

Para a consolidação das informações, é necessária a conversão dos valores em moeda estrangeira para o real, conforme esclarece o CPC 02⁷.

Ainda de acordo com o CPC 02, as variações cambiais resultantes de itens monetários, que fazem parte do investimento líquido da entidade em uma entidade no exterior (componentes que formam a participação do investidor na coligada ou controlada no exterior, tais como por valores a receber cuja liquidação não esteja planejada ou não ocorra em futuro previsível) deverão ser registradas em conta específica do patrimônio líquido, desde que a moeda funcional da investida seja diferente da moeda funcional da investidora.

Já as variações cambiais do investimento líquido deverão ser registradas em conta específica do patrimônio líquido (incluindo aquelas de itens monetários que formam a participação do investidor na coligada ou controlada no exterior) e serão reconhecidas como receita ou despesa somente quando da venda ou baixa do investimento líquido (ou seja, serão reconhecidas no resultado do período em que se realizar o ganho ou perda pela baixa do investimento).

Em relação às demonstrações financeiras da controladora, devem ser indicados, em nota explicativa dos investimentos, os saldos das contas de crédito e as obrigações entre a companhia e suas investidas, assim como as receitas e despesas de operações realizadas entre elas.

Caso os períodos não sejam coincidentes, é preciso divulgar os saldos e transações relativos à data de encerramento do exercício da investidora. Nesse caso, será preciso indicar a data de encerramento do período das demonstrações financeiras da controlada considerada para a aplicação do MEP.

Nas demonstrações consolidadas deve-se apresentar o conjunto de ativos líquidos da controladora, os saldos patrimoniais e os resultados decorrentes apenas de operações com terceiros ou quando realizados pelo uso ou perda, pois o investimento não é efetivamente impactado entre partes do mesmo grupo econômico. Se há uma venda da controladora para a controlada, esta última não considera o lucro decorrente dessa venda enquanto não realizado (enquanto a mercadoria não for alienada para terceiros).

Para que seja possível desconsiderar o resultado decorrente de operações com partes relacionadas, é adequada a criação de contas específicas para o

do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 2º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira".

7. CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.

controle da venda de ativos, facilitando a identificação e a exclusão desses resultados para fins de MEP e consolidação das demonstrações contábeis.

3 ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI N. 12.973/2014

Diante das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014⁸, a controladora no Brasil deve registrar em subcontas da conta de investimento em controlada direta e indireta o resultado contábil da variação no valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção da participação da controladora⁹.

Embora o art. 76 da Lei n. 12.973/2014 não faça referência direta ao MEP, é certo que esse dispositivo legal estabelece o registro contábil do investimento em controladas, situação obrigatória à aplicação do MEP, além de determinar a segregação da variação cambial correspondente ao lucro da controlada. A "parcela de ajuste do valor do investimento" correspondente aos lucros da controlada direta ou indireta será computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora no Brasil, com exceção da variação cambial referente ao investimento¹⁰.

8. "Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais."

9. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 599.

10. "Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76 [...]."

Essa obrigação aumenta o custo de conformidade do contribuinte¹¹, pois, em estruturas complexas, é necessário abrir o valor do investimento pelo MEP considerando regras contábeis brasileiras, ou seja, as práticas contábeis na investida são adaptadas às da investidora¹². Contudo, para fins de tributação, deve ser considerado o resultado segundo as normas do país do domicílio da controlada antes da incidência do imposto de renda.

Enquanto o MEP reflete a participação da investidora no patrimônio líquido da investida e não apenas o lucro, mas outras variações no patrimônio líquido, a tributação limita-se ao lucro apurado pela sociedade controlada no exterior; não reflete os resultados das controladas indiretas que podem estar consolidados nas demonstrações financeiras das controladas diretas, enquanto a tributação ocorre de forma individualizada sobre o lucro das controladas; capta as oscilações relativas às taxas de câmbio, cujas contrapartidas são registradas no patrimônio líquido, enquanto a tributação expurga os resultados da variação cambial; capta tanto o lucro quanto os prejuízos das controladas no exterior enquanto a Lei n. 12.973/2014 prevê restrições quanto ao uso de prejuízos¹³.

4 DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA NAS OPERAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

É relevante notar, ainda, que a adoção do *International Financial Reporting Standards* (IFRS) fez com que as demonstrações financeiras das empresas buscassem ser cada vez mais transparentes, o que, por outro lado, ocasionou a divulgação de extensas notas explicativas, que acabaram dificultando a compreensão das informações divulgadas.

A compreensão das normas que definem a necessidade de divulgação de determinados temas é relevante para que se alcance o objetivo das alterações almejadas com a adoção das regras IFRS, que correspondem justamente à uniformização de normas contábeis, com o objetivo de aumentar a transparência na evidenciação das demonstrações consolidadas aos usuários internacionais, favorecendo a comparabilidade com outras empresas e a própria relevância na

-
11. LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei n. 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 582.
 12. Itens 35 e 36 do CPC n. 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.
 13. SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 28.

clareza e objetividade, imprescindíveis à adequada compreensão das informações divulgadas¹⁴.

Aqui, é importante notar que a contabilidade tem privilegiado a essência sobre a forma, de modo que, ainda que as operações realizadas entre partes relacionadas possam envolver maior liberalidade na escolha do formato jurídico a ser adotado, é necessário observar a efetiva natureza da operação realizada.

Assim, tratando-se de transações entre a sociedade controladora e suas controladas, é imprescindível maior atenção no reporte das informações. Tanto é assim que as regras contábeis foram criadas para ensejar restrições aos membros da administração, bem como cautela na divulgação de informações, inclusive com o objetivo de resguardar os direitos dos minoritários¹⁵.

O CPC 05 determina a necessidade de divulgação dos relacionamentos entre a controladora e suas controladas independentemente de ter havido ou não transações entre elas. Isso porque, mesmo que não ocorra transação efetiva entre as partes no período abarcado pelas demonstrações financeiras, a própria relação entre elas pode favorecer a troca de informações comerciais relevantes, que podem acabar prejudicando terceiros, que desconhecem a existência dessa relação.

Caso a entidade tenha realizado operação com parte relacionada no período objeto das demonstrações financeiras, é preciso divulgar a natureza do vínculo existente entre as partes, além das informações sobre as operações realizadas e os eventuais impactos delas decorrentes.

As transações atípicas entre partes relacionadas, ainda que ocorridas após o encerramento do período objeto das demonstrações financeiras, devem ser divulgadas, com o objetivo de evitar que operações sejam praticadas visando a alterar os resultados corretamente alcançados¹⁶.

É necessária a divulgação detalhada de informações sobre contratos entre empresas do mesmo grupo econômico ou com controladores, administradores

14. FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 155.

15. Santos, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 205.

16. A Ernst & Young recentemente pagou multa de USD 11,8 milhões para encerrar processos nos EUA, pois, segundo a SEC (*Securities and Exchange Commission*), a auditoria tinha ciência dos ajustes feitos pela empresa Weatherford – depois do fechamento do parecer – para reduzir significativamente suas provisões anuais para imposto de renda, mas decidiu confiar nas explicações infundadas da petrolífera em vez de executar os procedimentos contábeis necessários. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2016/10/18/ernst-young-paga-us-118-milhoes-para-encerrar-processo-nos-eua.ghtml>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

e sociedades coligadas¹⁷. A Lei das S/A, em seu art. 156¹⁸, estabelece que o administrador apenas pode contratar com a companhia "em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros".

Nota-se, então, que, sob a perspectiva do Direito Contábil, "existe a orientação para que as transações com partes relacionadas adotem o valor das transações entre partes independentes (princípio *arm's length*), ou seja, o valor de mercado, que decorre do conceito de valor justo"¹⁹.

É preciso verificar a possibilidade de comprovação de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes às transações com partes independentes²⁰.

De acordo com o CPC 45²¹, a entidade deve divulgar informações que possibilitem a compreensão tanto da composição do grupo econômico quanto da participação de sócios não controladores nas atividades e fluxos de caixa do grupo econômico. As demonstrações, por sua vez, devem possibilitar a análise (i) da natureza e da extensão de restrições de acesso ou uso de ativos e liquidação de passivos; (ii) da natureza dos riscos decorrentes da participação em sociedades controladas; (iii) dos eventuais efeitos de mudanças em sua participação societária em controlada, independentemente de haver ou não a perda do controle.

Em relação aos riscos envolvidos, a entidade deve divulgar os termos dos acordos contratuais que possam exigir que a controladora ou suas controladas forneçam suporte financeiro a uma entidade controlada, incluindo eventos ou circunstâncias que possam acabar expondo a entidade que reporta a informação a uma perda.

17. CPC 05.

18. "Art. 156. É vedado ao administrador intervir em qualquer operação social em que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e fazer consignar, em ata de reunião do conselho de administração ou da diretoria, a natureza e extensão do seu interesse.

§ 1º Ainda que observado o disposto neste artigo, o administrador somente pode contratar com a companhia em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.

§ 2º O negócio contratado com infração do disposto no § 1º é anulável, e o administrador interessado será obrigado a transferir para a companhia as vantagens que dele tiver auferido."

19. FERNANDES, Edison Carlos. Convergência contábil como demonstração das transações *arm's length*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.

20. CPC 05.

21. CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades.

Para tanto, é necessário não apenas divulgar a possível perda, mas quais as intenções da sociedade que reporta quando da concessão do suporte financeiro, ou ainda outro tipo de suporte que possa representar perdas à sociedade.

O objetivo é, então, assegurar que as operações, mesmo realizadas com partes relacionadas, sigam o padrão de mercado, resguardando os direitos das partes envolvidas, eventuais interessados, bem como a própria concorrência do mercado.

Quanto às provisões, é sabido que elas devem ser reconhecidas quando a sociedade e suas controladas têm uma obrigação presente (legal ou não formalizada), decorrente de eventos passados, sendo provável a necessidade de saída de recursos para liquidar a obrigação, desde que o valor da saída possa ser estimado com segurança²².

As provisões devem ser quantificadas ao valor presente do desembolso esperado para liquidar a obrigação, devendo refletir a taxa adequada de desconto de acordo com os riscos relacionados ao passivo. Assim, caso não seja possível quantificar as provisões com segurança, o seu reconhecimento restará prejudicado²³.

Logo, é necessário reconhecer provisões de controladas no exterior desde que verificados os requisitos anteriormente mencionados, que atestam a viabilidade desse reconhecimento. Tal reconhecimento reforça a necessidade de demonstrar de forma adequada o efetivo valor do investimento.

As provisões para riscos tributários, cíveis e trabalhistas decorrem de processos administrativos e judiciais que envolvam a sociedade e suas controladas, e devem ser atualizadas até as datas dos balanços, considerando, para tanto, o montante estimado das perdas prováveis, observadas suas naturezas e apoiadas na opinião dos assessores legais da sociedade.

Os ativos contingentes, por sua vez, não são reconhecidos pela sociedade, mas são apenas divulgados, caso a entrada de benefícios econômicos seja considerada como provável. Caso seja praticamente certa a entrada de benefícios econômicos, o ativo e o ganho dele decorrente devem ser registrados nas demonstrações financeiras referentes ao período em que ocorrer a correspondente mudança de estimativa.

22. CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

23. Há situações excepcionais, em que, mesmo diante da impossibilidade de quantificação segura do valor, se define a necessidade de reconhecimento, para resguardar interesses de terceiros – o que ocorre, por exemplo, no caso de desastres com prejuízos ambientais e perdas humanas.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, que o detalhamento de regras contábeis em operações com partes relacionadas tem por objetivo assegurar a necessária publicidade dessas relações, para garantir que terceiros não sejam prejudicados em decorrência de informações privilegiadas oriundas dessas relações.

A adequada observância da essência dos negócios realizados entre partes relacionadas possibilita a redução da prática de operações artificiais, em dissonância com valores de mercado, assegurando que o valor seja refletido de forma adequada e que, por consequência, a tributação incida sobre bases corretamente definidas.

6 REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 02 (R2) – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 05 (R1) – Divulgação sobre Partes Relacionadas. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/159_CPC_05_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2019.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 45 – Divulgação de Participações em outras Entidades. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/434_CPC_45_rev%2012.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

FERNANDES, Edison Carlos. Convergência contábil como demonstração das transações *arm's length*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.

FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei n. 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: MOSQUERA,

Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SELMI, Paula. Ernst & Young paga USD 118 milhões para encerrar processo nos EUA. **Valor Econômico**, São Paulo, 18 out. 2016. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2016/10/18/ernst-young-paga-us-118-milhoes-para-encerrar-processo-nos-eua.ghtml>>. Acesso em: 3 dez. 2019.

