

LUCRO CONTÁBIL E LUCRO REAL: É PRECISO (RE)DISCUTIR CONTABILIDADE NO BRASIL

Mateus Alexandre Costa dos Santos

Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília. Especialista em Contabilidade Decisória e Bacharel em Ciências Contábeis, ambos pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Professor Adjunto do curso de Ciências Contábeis da UFPB. Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil.

Artigo recebido em 12.08.2024 e aprovado em 28.08.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breves comentários sobre o panorama atual da regulação contábil brasileira 3 Qual caminho seguir? 3.1 Contabilidade fiscal (*two-book system*) 3.2 Contabilidade única (*one-book system*) 3.3 Demonstração do resultado fiscal (DRF) 3.4 Laluc 3.5 Caminhos diferentes e um mesmo destino 3.6 Um denominador comum: o padrão nacional de contabilidade (PNC) 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: O papel exercido pela contabilidade no modelo de tributação do lucro real está, mais uma vez, no centro das atenções no Brasil. Contudo, as tensões existentes não se limitam à seara tributária e demonstram que é necessário rever a regulação contábil brasileira, especificamente, quanto à adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade. Sob essa perspectiva, o presente artigo explora e discute, criticamente, alternativas para a relação entre contabilidade e tributação sobre a renda e propõe um caminho a ser trilhado: a instituição de um Padrão Nacional de Contabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: Lucro contábil. Lucro real. Regulação contábil. IFRS. Conformidade contábil-tributária.

ACCOUNTING PROFIT AND TAXABLE PROFIT: IT'S NECESSARY TO (RE)DISCUSS ACCOUNTING IN BRAZIL

CONTENTS: 1 Introduction 2 Brief comments on the current panorama of Brazilian accounting regulation 3 Which path to follow? 3.1 Tax accounting (*two-book system*) 3.2 Single accounting (*one-book system*) 3.3 Fiscal income statement (DRF) 3.4 Laluc 3.5 Different paths and the same destination 3.6 A common denominator: the national accounting standard (PNC) 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: The role played by accounting in the taxable profit model is, once again, at the center of attention in Brazil. However, the existing tensions are not limited to the tax area and demonstrate that it is necessary to review Brazilian accounting regulation, specifically regarding to adoption of the International Financial Reporting Standards. From this perspective, this paper critically explores and discusses alternatives for the relationship between accounting and corporate income taxation and proposes a path to follow: the establishment of a National Accounting Standard.

KEYWORDS: Accounting profit. Taxable profit. Accounting regulation. IFRS. Book-tax conformity.

1 INTRODUÇÃO

Tendo como diretriz a neutralidade tributária, a Lei n. 12.973, de 2014 (L 12.973), adaptou a legislação tributária federal aos padrões internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*). Passo fundamental para a consolidação do processo de adoção desses padrões no Brasil e tão importante quanto aquele dado pelo Decreto-lei n. 1.598, de 1977 (DL 1.598), que adaptou a legislação do IRPJ às inovações introduzidas pela então nova Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das S.A.).

Historicamente, no cenário brasileiro, a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas exibe uma relação íntima com a contabilidade. De acordo com a estrutura definida no DL 1.598, o lucro contábil, apurado de acordo com as regras previstas na Lei das S.A., é o ponto de partida para a determinação do lucro real. Em livro próprio, denominado "Livro de Apuração do Lucro Real" (Lalur), o lucro contábil deve ser ajustado por adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária (o mesmo para a base de cálculo da CSLL). Trata-se de um modelo que conta com quase cinco décadas e que foi reafirmado pela L 12.973¹. Esse é o *status* atual.

Afirmar que a contabilidade e a tributação sobre a renda perseguem objetivos distintos tem caráter tautológico e não representa uma novidade. A questão é que, no Brasil, essa relação ganhou novas nuances em função da forma como se deu a adoção dos IFRS, notadamente, no que se refere às entidades que alcançou e à sua aplicação no âmbito das demonstrações individuais, repercutindo efeitos na escrituração comercial da pessoa jurídica.

Os novos contornos legais do processo político-normativo contábil doméstico e a maior relevância conferida à neutralidade tributária (aspecto central do Regime Tributário de Transição e diretriz da L 12.973) permitiram que as normas contábeis passassem a exibir uma maior independência ante as exigências de natureza tributária, cujo efeito direto foi o maior distanciamento entre os lucros

1. Silva, Santos, Koga e Barbosa (2014) descrevem o processo de elaboração da L 12.973.

contábil e real, o que passou a exigir a manutenção de controles adicionais e um acompanhamento mais sofisticado, introduzindo ainda mais complexidade à apuração tributária.

Um fenômeno observado nesse novo cenário é a utilização de conceitos e requisitos previstos nas normas contábeis com o fim meramente tributário, sem que sequer sejam respeitados os seus próprios fundamentos e significados. Muita confusão tem sido criada, seja de forma intencional, seja por mera incompreensão; o que não só afeta a tributação, mas também a própria qualidade da informação contábil – efeito adverso que se buscou evitar com todo o aparato legal construído visando a assegurar a neutralidade tributária e oferecer uma maior autonomia para as normas contábeis, com destaque para as novas redações conferidas ao § 2º do art. 177 da Lei das S.A. e ao § 2º do art. 8º do DL 1.598, bem como para a própria L 12.973.

A introdução indevida da perspectiva da entidade econômica no plano da pessoa jurídica, que pode gerar inúmeras tensões conceituais, em especial, em relação ao *goodwill*; a aplicação inapropriada de conceitos e procedimentos contábeis relacionados às subvenções governamentais, no contexto do tratamento tributário dispensado aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais do ICMS; e o conflito entre o reconhecimento de ganhos ou perdas em função da avaliação ao valor justo e a respectiva tributação ou dedutibilidade, dentre outras, são situações que podem ilustrar parte da confusão instalada.

A existência de tensões na relação entre contabilidade e tributação sobre a renda não é algo novo, tampouco exclusividade do Brasil. Há algum tempo, a literatura internacional tem analisado questões pertinentes à conformidade entre essas duas áreas (MILLS, 1998; MILLS; NEWBERRY; TRAUTMAN, 2002; PLESKO, 2002, 2004; DESAI, 2003; HANLON, 2005; HANLON; SHEVLIN, 2005; DESAI; DHARMAPALA, 2009). Além disso, o efeito da adoção dos IFRS nessa relação também é uma preocupação em outros países e as pesquisas têm documentado e explorado esse fenômeno sob as mais variadas perspectivas (CUZDRIOREAN; MATIS, 2012; WATRIN, 2012; SAMUEL; SAMUEL; OBIAMAKA, 2013; PROCHÁZKA, 2014; JIRÁSKOVÁ; MOLÍN, 2013, 2015; HERATH; MELVIN, 2017).

Boa parte dessas tensões é fruto das divergências estruturais entre o modelo IFRS e o modelo da tributação sobre a renda. Embora tais divergências possam ser conciliadas operacionalmente, esses modelos não podem coexistir em um mesmo plano, são conceitualmente distintos e, arrisco-me a dizer, mutuamente exclusivos, já que perseguem objetivos e adotam perspectivas diferentes. O fato é que essas divergências representam uma fonte inesgotável de litígio.

É importante ressaltar que os efeitos decorrentes dessas divergências não se limitam à seara tributária; há conflitos entre os IFRS e a própria Lei das S.A. –problema que sempre é revisitado quando há alteração ou introdução de um novo padrão contábil, como, por exemplo, no caso do IFRS 18, o que tem motivado a retomada das discussões acerca da eliminação das determinações de natureza contábil da Lei das S.A.

Sem dúvida, é preciso discutir a relação entre a contabilidade e a tributação sobre a renda no Brasil, e o momento atual aparenta ser muito oportuno. A discussão sobre possíveis alterações na Lei das S.A. e a reforma dessa tributação, que, em breve, estará na pauta do país, criam um cenário propício para tanto.

Entretantes, é necessário que esse debate seja abrangente. Não se trata de modificar a legislação tributária, simplesmente. Isso já foi feito e eis que a pauta ainda se mostra atual. Na verdade, é necessário enfrentar questões específicas da própria contabilidade, em especial no tocante à regulação contábil e ao alcance dos IFRS, levando em consideração as características institucionais do ambiente brasileiro, o que também representa uma oportunidade para aprimorar a legislação tributária.

Nesse contexto, o presente artigo discute algumas soluções que já foram apresentadas, analisando possíveis desdobramentos, ao tempo que propõe uma linha alternativa: a instituição de um Padrão Nacional de Contabilidade (PNC).

2 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE O PANORAMA ATUAL DA REGULAÇÃO CONTÁBIL BRASILEIRA

No Brasil, os problemas existentes na relação entre a contabilidade e a tributação sobre a renda possuem características distintas entre os segmentos empresariais. Consequentemente, não existe uma solução abrangente que seja a panaceia. Portanto, é preciso conhecer esse ambiente.

Sob uma ótica geral, no Quadro 1 adiante, é possível enxergar a composição do ambiente empresarial brasileiro, de acordo com os regimes tributários adotados (exceto lucro arbitrado) e com o conjunto normativo contábil aplicável.

Quadro 1 – Composição do ambiente empresarial brasileiro por regime tributário

Segmento	Quantidade		Receita anual do segmento Ano de 2022		Legislação/norma contábil
	N	%	R\$ (em milhões)	%	
Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional	6.669.440 ¹	83,75%	2.266.669,31 ^{2,3}	8,35%	Legislação setorial, se houver (residual); NBC TG 1002
Lucro presumido	1.073.054 ²	13,48%	2.330.290,94 ²	8,57%	Lei das S.A., se S.A.; Legislação setorial, se houver (residual); NBC TG 1001
Lucro real	220.393 ²	2,77%	22.578.757,36 ²	83,08%	Lei das S.A. Legislação setorial, se houver ?
Total	7.962.887		27.175.717,61		

¹ Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/aplicacoes/atbhe/estatisticassinac.app/default.aspx> (situação em junho/2024)

² Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2021-e-2022/tabelas-resumo/view> (situação em 2022)

³ Trata-se de uma estimativa, por meio da extrapolação do valor da receita indicado nos Dados Setoriais Consolidados de 2022 (fonte 2, acima), em razão de o quantitativo atualizado de ME/EPP optantes pelo Simples Nacional (conforme fonte 1, acima) ser superior àquele constante nessa base setorial.

Para o contingente formado pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional e pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, que representa mais de 97% das entidades empresariais brasileiras, a regulação contábil está, em regra, definida. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a NBC TG 1001 – Contabilidade para Pequenas Empresas –, aplicável para as entidades com receita anual de até R\$ 78 milhões, e a NBC TG 1002 – Contabilidade para Microentidades –, aplicável às entidades com receita anual de até R\$ 4,8 milhões.

Nesse segmento, os problemas na seara contábil tendem a ser de ordem mais prática, como, por exemplo, a não elaboração da escrituração comercial.

E, tributariamente, a relação com a contabilidade, em geral, não se mostra tão conflituosa, uma vez que, efetivamente, aqueles regimes tributários pouco, ou nada, dependem da informação contábil.

O segmento formado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real é que merece atenção. É nesse regime de tributação que a contabilidade possui papel relevante. Contudo, a discussão não é pontual, uma vez que tal segmento compreende entidades muito distintas no que se refere à regulação contábil e às necessidades informacionais dos usuários da informação contábil que é produzida.

Por exemplo, as instituições autorizadas, reguladas ou supervisionadas pelo Banco Central do Brasil (instituições BCB) e as pessoas jurídicas com receita total anual superior a R\$ 78 milhões, independentemente da atividade econômica exercida, são obrigadas à tributação com base no lucro real. Essa parcela corresponde às maiores entidades empresariais do Brasil. Além disso, também há entidades de menor porte que adotam esse regime. Há muita diversidade e esta deve ser considerada.

O quadro a seguir evidencia uma estimativa para a estratificação das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real:

Quadro 2 – Estratificação das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real

Categoria	Quantidade			Legislação/norma contábil
	N	% em relação ao lucro real	% em relação ao total de empresas brasileiras	
Companhias abertas não financeiras ¹	670	0,30%	0,008%	Lei das S.A. Normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM): IFRS Legislação setorial, se houver
Companhias fechadas não financeiras ²	191.621	86,94%	2,41%	Lei das S.A. Legislação setorial, se houver Normas da CVM (opcional) ou normas do CFC

Categoria	Quantidade			Legislação/norma contábil
	N	% em relação ao lucro real	% em relação ao total de empresas brasileiras	
Demais pessoa jurídicas ²	26.403	11,99%	0,33%	Lei das S.A. Legislação setorial, se houver Normas do CFC
Total	220.393			

¹ Disponível em: https://dados.cvm.gov.br/dataset/cia_aberta-cad

² Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-1o-quadrimestre-2024.pdf>

³ Disponível em: https://www.bcb.gov.br/estabilidade/financeira/relacao_instituicoes_funcionamento (até junho).

Em relação às instituições BCB, não há muito o que se discutir acerca da regulação contábil. Esta é de competência do Conselho Monetário Nacional (CMN), nos termos do inciso XII do art. 4º da Lei n. 4.595, de 1964.

Tais instituições devem observar o padrão contábil denominado Cosif², cujas disposições prevalecem ainda que a instituição BCB seja companhia aberta e, portanto, esteja no alcance regulatório da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme dispõe o § 2º do art. 22 da Lei n. 6.385, de 1975.

Essa regulação também é reconhecida no âmbito da legislação tributária federal. Isso fica claro com os comandos contidos no art. 61 da Lei n. 11.941, de 2009, e no art. 71 da Lei n. 12.973, de 2014, pois, no caso das instituições BCB, a escrituração de que trata o art. 177 da Lei das S.A., para fins tributários, deve observar as disposições da Lei n. 4.595, de 1964, e os atos normativos dela decorrentes, ou seja, o Cosif, inclusive quando se tratar de companhia aberta.

Dito isto, percebe-se que, em verdade, a discussão acerca da regulação contábil brasileira, no âmbito das entidades empresariais, resume-se a 220.288 entidades, aproximadamente, o que representa algo em torno de 2,77% do total de entidades empresariais do País. Apesar de pequeno, esse contingente é economicamente muito representativo, pois compreende as maiores entidades do País,

2. De acordo com o art. 3º da Resolução CMN n. 4.858, de 2020, o Cosif é "uma consolidação das normas de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis estabelecidas na regulamentação emanada do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil e do elenco de contas a serem observados pelas instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil na escrituração contábil".

as quais, seja em virtude de sua natureza jurídica, seja em virtude das exigências contidas no DL 1.598, devem observar as determinações contábeis estabelecidas na Lei das S.A.

No tocante ao conjunto normativo contábil a ser observado pelas entidades sujeitas ao lucro real (exceto instituições BCB), tem-se que a legislação do IRPJ/CSLL foi adaptada admitindo, via de regra, a aplicação do conjunto completo das normas contábeis, ou seja, os IFRS. Embora, para as entidades não reguladas e com receita anual de até R\$ 300 milhões, seja possível a aplicação da NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (receita anual acima de R\$ 78 milhões), ou, até mesmo, a NBC TG 1001 (receita anual de até R\$ 78 milhões).

Como se vê, a discussão acerca das tensões existentes, seja quanto à relação entre contabilidade e legislação tributária, seja no âmbito da própria legislação comercial e societária, converge para a aplicação dos IFRS.

Apesar de a qualidade técnica desses padrões internacionais ser incontestada, a sua aplicação se justificaria no âmbito das companhias abertas, que, no Brasil, totalizam algo em torno de 670 companhias, ou apenas 0,008% do total das entidades empresariais. O comando contido no § 5º do art. 177 da Lei das S.A., introduzido pela Lei n. 11.638, de 2007, parece indicar que essa foi a intenção, pois, determina que as normas da CVM devem observar os IFRS.

Reforçando essa percepção, tem-se que nos 160 países que exigem ou permitem o uso desses padrões internacionais, estes alcançaram, principalmente, as demonstrações consolidadas de entidades listadas e/ou financeiras (IFRS FOUNDATION, 2023).

Outro ponto sensível é o processo dinâmico e contínuo de revisão e evolução dos IFRS. Embora ele seja fundamental para a contabilidade, tem o potencial de gerar conflitos com o arcabouço legal brasileiro. Não é à toa que está em curso a discussão acerca da eliminação das determinações de natureza contábil da Lei das S.A. De fato, no plano contábil, não tem sentido continuar com as amarras legais para esse processo, embora no plano tributário isso faça todo sentido.

O fato é que o processo de adoção dos IFRS no Brasil ainda não se completou. A edição, em 2021, das normas NBC TG 1001 e NBC TG 1002 e a necessidade de modificações na Lei das S.A. revelam que a regulação contábil doméstica merece atenção, e não por uma motivação exclusivamente tributária. Por outro lado, talvez seja essa, a tributária, a motivação necessária para que as mudanças sejam implementadas.

3 QUAL CAMINHO SEGUIR?

A discussão acerca das alternativas para a relação entre a contabilidade e a tributação sobre a renda tem como aspecto subjacente o equilíbrio entre aquilo que é desejável e o que é possível no tocante ao nível de conformidade contábil-tributária.

Nesse quesito, em um extremo tem-se a conformidade total, com a plena aderência entre as normas contábeis e as regras tributárias (*one-book system*); e noutro, a ausência de conformidade, com a independência entre tais conjuntos de regras (*two-book system*).

Conforme registram Silva, Santos, Koga e Barbosa (2014), esse aspecto foi discutido no processo de elaboração da L 12.973. Na ocasião, foram analisados dois modelos: o atual (modelo 1) e outro nos moldes do *two-book system*, com a instituição de uma "contabilidade fiscal" (modelo 2). Os autores justificam a escolha pelo modelo 1 da seguinte maneira:

O modelo 1 foi o adotado por manter a sistemática trazida pelo Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, já consagrada entre os contribuintes, e por propiciar a redução das obrigações acessórias. Nesta escolha foi considerado o avanço dos controles via Lalur, que passariam a ser realizados eletronicamente no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), o que possibilitaria uma melhor rastreabilidade dos ajustes de adição e exclusão ao lucro líquido (SILVA; SANTOS; KOGA; BARBOSA, 2014, p. 398).

Do mesmo modo que a experiência na adoção dos IFRS depende das idiosincrasias econômicas, sociais e institucionais de cada país e da interação entre esses fatores, a exemplo do tipo de sistema jurídico, do nível de desenvolvimento do mercado de capitais, do *status* do desenvolvimento da profissão contábil e da vinculação da legislação tributária com a escrituração contábil, é natural que tais idiosincrasias também definam como aquela adoção impactará a relação entre a contabilidade e a tributação (NIYAMA, 2010; CUZDRIOREAN; MATIS, 2012; SAMUEL; SAMUEL; OBIAMAKA, 2013). E, no Brasil, isso não foi diferente, como pode ser depreendido com base na transcrição acima.

Esse fenômeno social também pode ser bem ilustrado pela experiência dos países-membros da União Europeia (UE). O Regulamento (CE) n. 1.606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, prevê a adoção dos IFRS nas demonstrações consolidadas das companhias com valores mobiliários negociados em um mercado regulamentado em quaisquer dos países-membros, podendo estes exigir

ou permitir tal adoção para as demais entidades. Esse é um ponto comum entre tais países.

Apesar disso, conforme demonstram Watrin, Ebert e Thomsen (2012) e Jirásková e Molín (2013), há diferenças quanto à aplicação dos IFRS nas demonstrações individuais desses países, conforme evidenciado no Quadro 3.

Quadro 3 – Adoção dos IFRS nas demonstrações individuais no países da UE

IFRS nas demonstrações individuais	Países
Proibido	Alemanha ¹ , Áustria, Bélgica, Eslováquia, Espanha, França, Hungria ¹ , Romênia e Suécia
Exigido	Bulgária, Chipre, Estônia ² , Grécia ² , Letônia ² , Lituânia, Malta,
Permitido	Dinamarca, Eslovênia, Finlândia, Irlanda, Luxemburgo, Holanda, Polônia ³ , Portugal e Reino Unido ⁴
Exigido ou permitido	Itália ⁵ , República Tcheca ⁶

¹ **PERMITIDO** para fins, exclusivos, de apresentação.

² **EXIGIDO** para emissores de valores mobiliários e, dadas certas condições, para as suas subsidiárias.

³ **PERMITIDO** para emissores de valores mobiliários e para subsidiárias de entidades que preparam suas demonstrações consolidadas em IFRS.

⁴ Não faz mais parte da União Europeia.

⁵ Para emissores de valores mobiliários: **EXIGIDO**. Para não emissores de valores mobiliários: **PERMITIDO** para as entidades obrigadas às demonstrações consolidadas, se estas demonstrações forem elaboradas com base nos IFRS.

⁶ Para emissores de valores mobiliários: **EXIGIDO**. Para não emissores de valores mobiliários: **PERMITIDO** para as entidades obrigadas às demonstrações consolidadas e para as suas subsidiárias. Para as demais entidades: **PROIBIDO**.

Esses países também exibem diferenças na forma como foi estabelecida a relação entre os IFRS e a tributação sobre a renda. Considerando a categorização realizada por Watrin, Ebert e Thomsen (2012) e por Cuzdriorean e Matis (2012), no tocante ao nível de conformidade (ou conexão) entre a contabilidade e a legislação tributária (alta ou baixa conformidade/conexão), segregada em função da adoção dos IFRS nas demonstrações individuais (Quadro 3), tem-se o cenário apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Adoção dos IFRS nas demonstrações individuais *versus* conformidade contábil-tributária

Nível de conformidade	Aplicação dos IFRS nas demonstrações individuais	
	Exigido (E) ou Permitido (P)	Proibido
Alto	Bulgária (E), Chipre (E), Estônia (E), Finlândia (P), Grécia (E), Itália (P), Lituânia (E), Luxemburgo (P), Malta (P) e Portugal (P)	Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, França, Romênia e Suécia
Baixo	Dinamarca (P), Eslovênia (P), Holanda (P), Irlanda (P), Letônia (E), Polônia (P), República Tcheca (E) e Reino Unido (E) ¹	Eslováquia e Hungria

¹ Não faz mais parte da União Europeia.

Conceitualmente, a tributação sobre renda no Brasil conta com um conjunto de regras bem definido e independente, que guarda inúmeras diferenças se comparado aos IFRS. Esse conjunto de regras tributárias não se materializa por meio de uma escrituração na forma contábil, mas sim, por meio de adições, exclusões e compensações realizadas no lucro apurado de acordo com os IFRS. Tais ajustes são objeto do Lalur, livro de natureza exclusivamente tributária.

Dadas essas características conceituais, o Brasil poderia ser categorizado juntamente com aqueles países que apresentam baixa conformidade, e o seu modelo estaria mais próximo do *two-book system*. Entretanto, o que se observa é a imposição de um alto nível de conformidade, tendo em vista a forma como esse modelo foi operacionalizado, de modo que, na prática, ele se aproxima do *one-book system*.

O fato é que, embora aqueles ajustes sejam realizados em livro próprio, eles acabam sendo uma extensão da própria escrituração contábil, o que, há algum tempo, já se incorporou à cultura contábil brasileira, e as soluções tecnológicas foram construídas sob tal perspectiva, ao tempo que contribuíram para consolidar essa relação.

A escrituração contábil é objeto da Escrituração Contábil Digital (ECD), enquanto a apuração do IRPJ e da CSLL é objeto da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), escriturações que integram o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). O nível de inter-relacionamento entre esses "livros" é tão grande que eles acabam sendo escriturados considerando as suas implicações mútuas.

Embora esse cenário seja decorrente de inovações legais e infralegais, implementadas para modernizar o ambiente regulatório da contabilidade no Brasil e redesenhar a relação com a tributação federal, estruturalmente, ele continua replicando o modelo anterior, porém com maior ênfase na neutralidade tributária em relação aos IFRS, o que se buscou, por exemplo, com as alterações da redação do § 2º do art. 177 da Lei das S.A.³ e do § 2º do art. 8º do DL 1.598⁴ (SILVA; SANTOS; KOGA; BARBOSA, 2014).

Acontece que as tensões anteriormente existentes entre a contabilidade e a tributação também foram replicadas, conforme pode ser percebido pelo registro feito por Niyama (2010) acerca do contexto anterior:

O Brasil apresenta uma característica peculiar: embora a legislação tenha criado a figura dos "registros auxiliares" para amparar critérios contábeis diferentes dos prescritos em lei e o Fisco tenha consagrado o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), ainda convivemos com inúmeras situações desconfortáveis de legislações ou regulamentos de natureza tributária determinando regras de como contabilizar transações [...] ou regras proibindo [...], ou, ainda, regras para classificação (NIYAMA, 2020, p. 33).

Contudo, no cenário atual, em razão dos novos contornos legais do processo político-normativo contábil doméstico e da maior relevância conferida à neutralidade tributária, as tensões se apresentam de uma forma diferente, pois, conforme já comentado na introdução, conceitos e requisitos previstos nas normas contábeis passaram a ser utilizados com o fim meramente tributário, sem que sequer fossem respeitados os seus próprios fundamentos e significados. Entretanto, o resultado é o mesmo: interferência na prática contábil, redução na qualidade da informação contábil e um maior nível de litigiosidade tributária.

3. "§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras."

4. "§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do *caput* deste artigo."

O cenário posto oferece lições valiosas, as quais devem ser consideradas na avaliação de qualquer alternativa ao atual modelo de relacionamento entre a contabilidade e a tributação sobre a renda. Nesse sentido, ao tempo que as diferenças regulatórias da contabilidade devem ser pautadas no debate, é preciso reconhecer que a legislação do IRPJ é elemento indissociável da prática contábil brasileira, de modo que aquela avaliação deve pesar e sopesar os seus efeitos tanto no plano contábil quanto no plano tributário, sob pena de criar um cenário ainda pior do que o atual para todas as partes.

Nas próximas seções, algumas alternativas serão discutidas sob tal ótica, considerando, exclusivamente, a tributação com base no lucro real.

3.1 Contabilidade fiscal (*two-book system*)

Uma alternativa que sempre é discutida é a criação de uma escrituração contábil, exclusivamente, para fins tributários ("contabilidade fiscal"), cujas regras gerais (reconhecimento, mensuração, escrituração, demonstrações etc.) seriam definidas em lei (tributária), a qual conferiria competência para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para regulamentá-las. Tais regras seriam totalmente independentes das normas contábeis, que, por sua vez, gozariam de plena autonomia.

Naturalmente, o resultado direto dessa solução seria a manutenção de duas escriturações, o que traz à tona diversas questões relacionadas à efetividade e à viabilidade dessa solução e quanto a quem, de fato, seriam os beneficiados.

A regulação da contabilidade no Brasil é fragmentada. Não há uma harmonização interna efetiva. Há vários entes reguladores, dotados de competência legal para definir regras contábeis, a exemplo da CVM, do CFC, do BCB, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), da Superintendência de Seguros Privados (Susep) e da Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc).

A regulação desses entes é direcionada pelos objetivos perseguidos nas suas respectivas esferas de regulação, o que tende a produzir um ambiente de baixa harmonização contábil doméstica. A instituição de uma contabilidade fiscal adicionaria mais um elemento a esse mosaico regulatório.

Por outro lado, em termos práticos, a instituição de uma contabilidade fiscal traria inúmeros ganhos, especialmente, para a tributação e para as empresas não obrigadas a adotar os IFRS, uma vez que eliminaria a confusão gerada pelas divergências estruturais hoje existentes, sem falar que também ofereceria maior estabilidade, tendo em vista que as regras tributárias não seriam afetadas pelas constantes mudanças dos IFRS.

No entanto, a própria contabilidade brasileira poderia sofrer um retrocesso, isso porque, excetuadas as pessoas jurídicas objeto de alguma regulação econômico-setorial específica, a exemplo das companhias abertas e das instituições financeiras, haveria uma tendência natural para que as demais pessoas jurídicas passassem a adotar, exclusivamente, a contabilidade fiscal.

O curioso é que muitas dessas empresas não têm obrigação de submeter as suas demonstrações à auditoria, tampouco possuem obrigação de divulgá-las, de modo que a aplicação obrigatória dos IFRS não se mostra como algo dogmático hoje. Inclusive, é provável que esse conjunto normativo já não esteja sendo aplicado por tais empresas, assim, no final das contas, a adoção de uma contabilidade fiscal traria impactos pouco significativos para esse segmento, se é que traria algum. Nesse caso, o impacto efetivo seria o total abandono da adoção da norma contábil; externalidade que pode ser considerada uma das mais preocupantes.

Indo mais além, por tudo isso, haveria de se reconhecer a possibilidade de que, já no próprio Código Civil, houvesse a previsão para que, em determinados casos, a contabilidade fiscal pudesse substituir a contabilidade comercial. Isso poderia alcançar um número expressivo de entidades, incluindo, até mesmo, as sociedades de grande porte não sujeitas à regulação econômico-setorial. Tal hipótese seria factível e poderia encontrar argumentos favoráveis, como, por exemplo, a redução dos custos de conformidade. Entretanto, esse cenário não é desejável.

Assim, embora a instituição de uma contabilidade fiscal, teoricamente, instalasse um modelo de baixa conformidade, com um sistema com dois conjuntos de regras independentes (*two-book system*), vislumbra-se que o efeito prático para a grande maioria das entidades seria o inverso. É muito provável que tal modelo somente se mantivesse dessa forma para as entidades sujeitas a alguma regulação econômico-setorial; para a demais, ter-se-ia um modelo de alta conformidade, com um sistema com base em um único conjunto de regras, no caso, as regras tributárias.

3.2 Contabilidade única (*one-book system*)

Em outro extremo, figura como alternativa a adoção do lucro contábil, determinado de acordo com as normas contábeis vigentes, como expressão da renda tributável das pessoas jurídicas. Tal convergência parece ser ideal, no entanto, exigiria inúmeras modificações nas regras de incidência do IRPJ e da CSLL. Não se trataria da mera mudança da referência para a determinação das respectivas bases de cálculo; seria a mudança da própria base de cálculo.

Nesse quesito, parece que, de pronto, surgiriam alguns impedimentos já no plano constitucional e nas regras gerais contidas no Código Tributário Nacional (CTN). Requisitos relacionados à reserva legal, à competência da União, ao próprio conceito de renda e à caracterização do fato gerador poderiam ser violados, uma vez que, no final das contas, essa tributação seria determinada pelos entes reguladores, dotados de competência legal para dispor sobre normas contábeis.

É possível reformular o CTN nessa direção? É possível reformar a Constituição do mesmo modo? Oliveira (2020), aparentemente, sugere que isso seria possível, mas exigiria uma profunda reforma do sistema tributário nacional, especialmente, pela impossibilidade de tributação de uma renda mensurada sob a perspectiva econômica adotada pelos IFRS. De todo modo, tais mudanças seriam um movimento, no mínimo, desproporcional e injustificado, considerando o problema que visa a solucionar.

Sob um olhar mais pragmático, sem que fossem realizadas mudanças tão estruturantes, parece que seria possível admitir, sim, que o lucro contábil pudesse representar a expressão da renda para fins de tributação. Schoueri (2005) oferece argumentos nessa direção. Segundo ele, a aferição do patrimônio da entidade sob uma perspectiva mais econômica, nos moldes dos IFRS, não seria incompatível com o disposto no art. 43 do CTN, uma vez que esse dispositivo também prestigia a disponibilidade econômica como critério para tributação da renda.

Nessa visão, as preocupações restringir-se-iam aos aspectos relacionados à reserva legal e à competência tributária. E seria nesse quesito que haveria um "preço a ser pago" pela contabilidade: a imposição do objetivo tributário na própria regulação contábil, descaracterizando-a. Esse seria um movimento natural, tendo em vista a necessidade de respeitar os princípios constitucionais, bem como de se garantir a estabilidade e a previsibilidade da arrecadação federal.

Essa possibilidade iria exigir a reformulação do arcabouço regulatório contábil brasileiro, de modo a afetar a competência e a autonomia dos reguladores no que se refere à definição de normas contábeis. Esse cenário também aparenta ser totalmente despropositado, pois representaria um enorme retrocesso no âmbito da regulação contábil.

3.3 Demonstração do resultado fiscal (DRF)

Outra possibilidade é a instituição da demonstração do resultado fiscal (DRF), proposta apresentada pela RFB há alguns anos. Em linhas gerais, o lucro fiscal seria apurado diretamente na DRF, sem a necessidade de adições, exclusões e compensações. Receitas e despesas consideradas nessa apuração seriam definidas, reconhecidas e mensuradas de acordo com as disposições da legislação

tributária. A vinculação com a contabilidade seria mantida de forma indireta. Esse modelo apresentaria baixa conformidade e também seria baseado em dois conjuntos de regras (*two-book system*).

De forma bastante aderente à DRF, Silva e Vettori (2023) propõem uma sistemática de cálculo na qual o lucro real seria definido pela lei tributária, de tal modo que não houvesse a necessidade de depender do lucro contábil. Sob tal modelo, a contabilidade figuraria subsidiariamente, quando a lei nada dispusesse acerca de um dado evento econômico, naturalmente, devendo ser observados os princípios do direito – alternativa que é defendida por Oliveira (2020).

A DRF não foi muito discutida, de modo que não foram evidenciados os possíveis ganhos que ela poderia oferecer. Inclusive, de início, já contou com diversas críticas contrárias feitas pela Associação Brasileira das Sociedades Anônimas de Capital Aberto (Abrasca), as quais apontam riscos de aumento da complexidade e da carga tributária⁵⁻⁶.

No entanto, um ganho evidente seria assegurar uma maior estabilidade para a tributação e uma menor interferência dos conceitos contábeis. Por outro lado, restam dúvidas se isso poderia ser alcançado, efetivamente, sem que as pessoas jurídicas tivessem que manter uma contabilidade fiscal. Ademais, não é possível descartar o risco de realizar tal mudança e incorrer em custos significativos e, ao final, instituir um modelo operacionalmente mais complexo do que o atual.

Sendo assim, de forma semelhante ao vislumbrado para a contabilidade fiscal, haveria incentivos para que as empresas não obrigadas à divulgação em IFRS também só adotassem as regras tributárias, de modo a ficarem mais aderentes à DRF, evitando, assim, a manutenção de controles adicionais e os custos de conformidade, o que também levaria ao abandono das normas contábeis. Já para aquelas entidades obrigadas a adotar os IFRS, possivelmente, haveria a manutenção de duas contabilidades.

3.4 Laluc

O livro de apuração do lucro contábil, o Laluc, merece ser lembrado. Trata-se de uma alternativa que foi inserida na Lei das S.A. pela Lei n. 11.638, de 2007, mas que foi revogada pela Lei n. 11.941, de 2009, não chegando a ser implementada.

O Laluc propunha a inversão da lógica da relação entre lucro contábil e lucro real; a escrituração seguiria a regra tributária e, em uma escrituração auxiliar –

5. Disponível em: <https://www.abrasca.org.br/noticias/sia-cia-1472-proposta-da-receita-para-mudanca-na-apuracao-do-irpj-preocupa>.

6. Disponível em: <https://www.revistari.com.br/235/1521>.

o Laluc –, as pessoas jurídicas fariam ajustes para apurar o lucro societário, de acordo com os IFRS.

De pronto, é possível vislumbrar que o Laluc somente seria adotado por aquelas entidades obrigadas à divulgação em IFRS. Desse modo, as demais entidades manteriam a escrituração com base nas regras tributárias, o que seria respaldado pela própria Lei das S.A., e, inevitavelmente, reverberado para as entidades não sujeitas a tal lei. Assim, prevaleceria a contabilidade fiscal para todas, com o possível abandono das normas contábeis, e a necessidade de manutenção de duas escriturações para aquelas obrigadas a divulgar em IFRS.

3.5 Caminhos diferentes e um mesmo destino

Conforme discutido, seja qual for a alternativa, parece que se estaria correndo o risco de instituir, formalmente, uma contabilidade fiscal, ou de serem oferecidos incentivos mais do que suficientes para que isso acontecesse – o que, na verdade, é provável que já aconteça no modelo atual.

O maior volume de ajustes – e toda a complexidade inerente – é experimentado por aquelas entidades que têm que adotar os IFRS, notadamente, as companhias abertas. Há dúvidas sobre se, atualmente, as demais entidades se afastariam tanto das regras fiscais, não obstante as normas contábeis aprovadas pelo CFC.

Em meio a tudo isso, parece ser necessário que seja discutida uma solução capaz de equacionar as diferenças regulatórias e a falta de harmonização doméstica da contabilidade, preservando o objetivo desta, ao tempo que atenda os interesses tributários sem impor um distanciamento excessivo entre os lucros contábil e real. Talvez, isso não seja possível de forma plena, no entanto, sinaliza a direção que deve ser tomada.

O debate requer uma boa dose de realismo. As características institucionais do Brasil e a experiência vivida nas últimas décadas oferecem indicações sobre a impossibilidade da definição de regras contábeis totalmente independentes de uma definição legal de caráter geral, no mínimo. Muito provavelmente, isso será mais bem enxergado quando da eventual discussão sobre a retirada das determinações de natureza contábil da Lei das S.A.

Por outro lado, se o impossível acontecer, será inevitável a instituição de uma contabilidade fiscal. Resultado: abandono das normas contábeis. É necessário aceitar que a contabilidade brasileira depende da lei, então, que seja uma lei de natureza comercial/societária.

O caminho pode ser a instituição de um conjunto normativo que seja um denominador comum, o que poderia ser alcançado com a instituição do Padrão

Nacional de Contabilidade (PNC), proposta que será brevemente exposta na próxima seção.

3.6 Um denominador comum: o Padrão Nacional de Contabilidade (PNC)

O PNC deverá ser instituído por lei. A proposta é que isso se dê por meio de alterações no Código Civil. Seu alcance deverá ser abrangente, com exceção, em princípio, apenas das instituições BCB, isto é, alcançará 99,98% das entidades empresariais brasileiras e 99,23% das entidades tributadas com base no lucro real.

Nesse contexto, as determinações de natureza contábil deverão ser retiradas da Lei das S.A. A aplicação do PNC deverá alcançar a escrituração comercial da entidade e, ainda no plano legal, deverão ser fixadas as regras gerais de reconhecimento, mensuração e divulgação. O PNC deverá ser objeto de regulamentação por meio de decreto do Poder Executivo. Para tanto, deverá ser instituído comitê técnico composto por representantes dos entes reguladores, a exemplo do CFC e da CVM, bem como pela RFB.

Com o PNC, será estabelecido um ponto de partida harmônico para a contabilidade brasileira. A partir dele, cada regulador, no âmbito da sua respectiva competência, definirá suas regras específicas. Esse denominador comum deve ser próximo das regras jurídico-tributárias, de modo que exigisse poucos ajustes tributários, permitindo uma maior conformidade entre os lucros contábil e fiscal. Por exemplo, o PNC poderia não adotar a avaliação ao valor justo e o método da equivalência patrimonial, além disso, os critérios de depreciação poderiam ser os mesmos.

Isso parece absurdo? Inviável? Impossível? De fato, em um primeiro momento, pode parecer. Mas, é só aparência mesmo. A realidade mostra o contrário, pois, para mais de 97% das empresas brasileiras, por meio das NBCs TG 1001 e 1002, o CFC já instituiu um padrão nacional. E se a lei tributária determinasse que o lucro ponto de partida para a determinação do lucro real fosse apurado de acordo com a NBC TG 1001? Não haveria nenhum absurdo nisso. Afinal, como defende Schoueri (2005, p. 242), o lucro real é uma ficção que "se sustenta em uma série de presunções e aproximações, que não mais são do que concessões à praticabilidade".

O PNC oferecerá estabilidade, o que não quer dizer que ele será imutável. É impensável conceber um modelo contábil estático. Entretanto, a contabilidade brasileira seguiria a sua própria agenda, sem a vinculação direta com a agenda do *International Accounting Standards Board* (IASB).

Contudo, deve-se reconhecer que o segmento formado pelas companhias abertas merece uma atenção especial. Para essas entidades, não se pode vislumbrar a adoção de um padrão contábil diferente dos IFRS, tampouco, restringir a competência regulatória da CVM. E, definitivamente, com o PNC isso não irá acontecer. Muito pelo contrário!

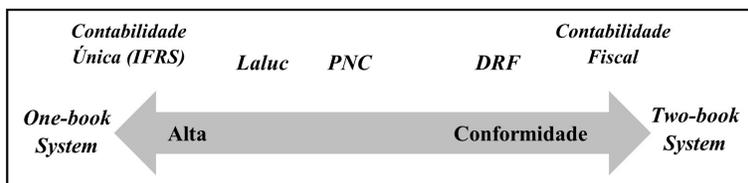
Ter-se-ia algo similar ao proposto para o Laluc. No âmbito da escrituração, seria observado o PNC; a partir daí, seria possível fazer alguns ajustes de modo a permitir o reporte em IFRS. Como qualquer outra solução, haveria custos, é verdade. No entanto, isso tenderia a ser em um primeiro momento, e, diferentemente de hoje, tais custos seriam restritos às 670 companhias abertas (0,008% das entidades empresariais brasileiras). Como atenuante, tem-se que o aumento dos ajustes no plano contábil seria compensado pela diminuição dos ajustes no plano tributário.

Outro ponto também sensível no âmbito das companhias abertas é a definição do lucro para fins de distribuição. Essa definição requer uma discussão aprofundada, no entanto, para tais entidades, o lucro seria aquele apurado à luz das normas emitidas pela CVM, no exercício da sua competência legal, ou seja, o lucro reportado com base nos IFRS – diferentemente das demais entidades, cujo lucro seria aquele apurado de acordo com o PNC. É a lei societária quem deve definir isso. Havendo a tributação da distribuição de lucros ou dividendos, ela deverá respeitar e observar tal definição.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os breves comentários aqui apresentados se propõem a fomentar o debater acerca da revisão da relação entre contabilidade e tributação sobre a renda, visando a chamar a atenção para um caminho que, inevitavelmente, deve ser seguido: rever o alcance e a extensão da adoção dos IFRS no Brasil.

A experiência brasileira tem demonstrado que não se pode ignorar a legislação do IRPJ quando o assunto é regulação contábil; resta apenas definir o melhor caminho a seguir. As alternativas discutidas são apresentadas na figura abaixo, de forma ilustrativa em relação ao nível teórico de conformidade contábil-tributário.



É oportuno salientar que, apesar de tudo o que foi argumentado, a discussão também deve considerar a possibilidade de que seja instituída a tributação da distribuição de lucros ou dividendos, o que parece ser bem provável no contexto da reforma da tributação sobre a renda que se espera que seja realizada.

Nesse caso, parece-nos que o lucro a ser distribuído não será outro que não o apurado na contabilidade, portanto, os problemas atuais decorrentes do distanciamento entre os lucros contábil e real, na perspectiva da tributação sobre a renda, tendem a ser mitigados e boa parte da discussão, provavelmente, poderá perder a relevância que exhibe atualmente, embora não seja resolvida. Assim, a avaliação quanto à implementação de qualquer alternativa, sob a ótica tributária, ganha contornos diferentes, e, muito provavelmente, contemplará o aprimoramento das disposições que visam a coibir e combater a distribuição disfarçada de lucros⁷.

Ademais, no caso de o Brasil adotar as ações do Pilar 2, especialmente no que se refere às regras globais de combate à erosão da base tributária (Regras GloBE), é possível que a discussão acerca do alcance dos IFRS exija a análise de aspectos que sequer foram tangenciados no presente artigo.

O tema é deveras complexo e requer muito debate. A instituição do PNC, ideia aqui tratada embrionariamente, aparenta ser uma alternativa capaz de aumentar a conformidade entre os lucros contábil e real, reduzindo as tensões existentes. Contudo, o mais importante é que o PNC poderá fortalecer a regulação contábil e atender o objetivo da esmagadora maioria das entidades e dos respectivos usuários da informação contábil, ao tempo que poderá criar um ambiente de harmonização doméstica, de modo a permitir que o processo de adoção dos IFRS siga o seu próprio rumo, em direção àquelas entidades que sempre buscou alcançar, sem interferências e respeitando as idiosincrasias do ambiente brasileiro, possibilitando que tais entidades usufruam dos benefícios decorrentes do processo.

7. Arts. 60, 61 e 62 do DL 1.598.

5 REFERÊNCIAS

- BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 1 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 4.595, de 31 de dezembro de 1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 dez. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4595.htm. Acesso em: 1 jul. 2024.
- BRASIL. Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm. Acesso em: 1 jul. 2024.
- BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 1 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 1 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 1 jul. 2024.
- BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 1 jun. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 1000 (R1) Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 10 jul. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 1001 – Contabilidade para Pequenas Empresas. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 10 jul. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 1002 – Contabilidade para Microentidades. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>. Acesso em: 10 jul. 2024.
- CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. **Resolução CMN n. 4.858, de 23 de outubro de 2020**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibnormativo?tipo=RESOLU%C3%87%C3%83O%20CMN&numero=4858>. Acesso em: 1 jul. 2024.
- CUZDRIOREAN, D. D.; MATIS, D. The relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: the influence of the International Accounting Regulation. **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, v. 1, n. 14, p. 28-43, 2012.
- DESAI, M. A. The Divergence Between Book and Tax Income. **Tax Policy and the Economy**, v. 17, p. 169-206, 2003.
- DESAI, M. A.; DHARMAPALA, D. Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax Alignment. **National Tax Journal**, v. 62, n. 1, p. 169-186, 2009.

HANLON, M. The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences. **The Accounting Review**, v. 80, n. 1, p. 137-166, Jan. 2005.

HANLON, M.; SHAVLIN, T. Book-Tax Conformity for Corporate Income: an Introduction to the Issues. **Tax Policy and the Economy**, v. 19, n. 1, p. 101-134, 2005.

HERATH, S. K.; MELVIN, A. The Impact of IFRS Adoption on Corporate Income Taxation: a review of literature. **International Journal of Business Management and Commerce**, v. 2, n. 1, Jan. 2017.

IFRS FOUNDATION. **Who uses IFRS Accounting Standards?** Analysis of use of IFRS Accounting Standards around the world. Update September 2023. Disponível em: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-use-of-ifrs-accounting-standards-around-the-world>. Acesso em: 1 jul. 2024.

JIRÁSKOVÁ, S.; MOLÍN, J. Impact of the IFRS Adoption for Tax Purposes in the Czech Tax Collection. **European Financial and Accounting Journal**, v. 8, n. 2, p. 46-60, 2013.

JIRÁSKOVÁ, S.; MOLÍN, J. IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes: An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries. **Procedia Economics and Finance**, v. 25, p. 53-58, 2015.

MILLS, L. Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments. **Journal of Accounting Research**, p. 343-356, Autumn 1998.

MILLS, L.; NEWBERRY, K.; TRAUTMAN, W. Trends in Book-Tax Income and Balance Sheet Differences. **Tax Notes**, v. 96, n. 8, p. 1.109-1.124, 2002.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 2.

PLESKO, G. Reconciling Corporate Book and Tax Net Income, Tax Years 1996-1998. **SOI Bulletin**, v. 21, n. 4, p. 1-16, 2002.

PLESKO, G. Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings. **National Tax Journal**, v. 57, p. 729-737, Sept. 2004.

PROCHÁZKA, D. The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy. **European Financial and Accounting Journal**, v. 4, n. 9, p. 59-75, 2014.

SAMUEL, F. A.; SAMUEL, F. O.; OBIAMAKA, N. The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation. **International Journal of Business and Social Science**, v. 4, n. 10, Special Issue, Aug. 2013.

SCHOUERI, L. E. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 241-264.

SILVA, C. L. P. M.; SANTOS, M. A. C.; KOGA, G. H.; BARBOSA, R. A. C. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e da Cofins, trazidas pela Lei N. 12.973/2014. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 393-422, ago./dez. 2014.

SILVA, F. P.; VETTORI, G. G. A adoção do padrão internacional IFRS e os desafios da relação entre a contabilidade e o direito no Brasil. *In*: PINTO, A. E; MIGUITA, D.; FLORES, E. (org.). **Lucro contábil e lucro fiscal**. São Paulo: Almedina, 2023. v. 1, p. 177-215.

WATRIN, C.; EBERT, N.; THOMSEN, M. One-Book versus Two-Book System: Learnings from Europe. **Working Paper**, 2012. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2001714. Acesso em: 15 jul. 2024.

