

IFRS 18 (CPC 51) E A PROVA CONTÁBIL TRIBUTÁRIA

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Auditor Fiscal na Receita Federal. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador no Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Artigo recebido em 07.02.2026 e aprovado em 27.03.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A contabilidade como instrumento de prova no direito tributário brasileiro 3 IFRS 18 (CPC 51) – Estruturação das demonstrações financeiras e ênfase na transparência 4 IFRS 18 e a prova contábil no processo administrativo fiscal 4.1 Identificação facilitada de elementos tributáveis 4.2 Subtotais padronizados e o lucro da exploração 4.3 Controle de MPMS e evitamento de "provas criativas" 4.4 Riscos da transparência para o contribuinte 4.5 Transparência contábil, segurança jurídica e SPED 5 Reforma tributária e perspectivas para a litigiosidade 5.1 Convergência com a EC 132/2023 (IBS/CBS) 5.2 Deslocamento da litigiosidade: do factual ao jurídico 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: A IFRS 18, adotada no Brasil pelo CPC 51 com vigência a partir de 2027, representa a maior reformulação das demonstrações financeiras em duas décadas. Este artigo investiga, em perspectiva prospectiva e dogmático-normativa, como a nova estrutura da Demonstração do Resultado, com categorias padronizadas (operacional, investimento e financiamento), subtotais obrigatórios e divulgação reconciliada das Medidas de *Performance* Gerencial (MPMs), pode alterar a produção e a valoração da prova contábil no processo administrativo fiscal brasileiro. A análise dialoga com a literatura sobre *book-tax conformity* e contextualiza os impactos no cenário da reforma tributária (EC 132/2023). Conclui-se que a padronização e a maior granularidade das demonstrações tendem a fortalecer a função probatória da contabilidade, embora imponham ao contribuinte riscos decorrentes da transparência ampliada.

PALAVRAS-CHAVE: IFRS 18. CPC 51. Prova contábil. Processo administrativo fiscal. Reforma tributária.

IFRS 18 (CPC 51) AND TAX ACCOUNTING EVIDENCE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Accounting as an instrument of proof in Brazilian tax law 3 IFRS 18 (CPC 51) – Structuring financial statements and emphasizing transparency 4 IFRS 18 and accounting evidence in the tax administrative process 4.1 Facilitated identification of taxable items 4.2 Standardized subtotals and operating profit 4.3 Control of MPMs and avoidance of “creative evidence” 4.4 Risks of transparency for the taxpayer 4.5 Accounting transparency, legal certainty and SPED 5 Tax reform and perspectives for litigation 5.1 Convergence with EC 132/2023 (IBS/CBS) 5.2 Shift in litigation: from factual to legal 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: IFRS 18, adopted in Brazil as CPC 51 with mandatory application from 2027, represents the most significant overhaul of financial statement presentation in two decades. This article examines, from a prospective and dogmatic-normative standpoint, how the new income statement structure, featuring standardized categories (operating, investing, and financing), mandatory subtotals, and reconciled disclosure of Management Performance Measures (MPMs), may reshape the production and assessment of accounting evidence in Brazilian administrative tax proceedings. The analysis draws on the book-tax conformity literature and addresses the implications of Brazil's Tax Reform (Constitutional Amendment 132/2023). The study concludes that standardization and enhanced granularity are likely to strengthen the evidentiary role of accounting, although they also expose taxpayers to new risks arising from increased transparency.

KEYWORDS: IFRS 18. CPC 51. Accounting evidence. Administrative tax proceedings. Tax reform.

1 INTRODUÇÃO

No direito tributário, a contabilidade ocupa tradicionalmente uma posição de destaque como fonte de informações e como meio de prova dos fatos econômicos com repercussão fiscal. Os registros contábeis são reconhecidos pelo ordenamento jurídico como evidências confiáveis quando mantidos regularmente. Como leciona Lopo Martinez (2022), a contabilidade se apresenta simultaneamente como “fonte de prova” e ponto de partida dos “meios de prova contábeis”, configurando uma verdadeira “osmose” entre o direito tributário, o direito processual e o direito contábil¹.

No Brasil, a legislação enfatiza a importância da escrituração contábil regular. O Código Civil (Lei 10.406/2002) obriga o empresário a manter um sistema de contabilidade e a elaborar anualmente balanços (art. 1.179), enquanto o Código de Processo Civil de 2015 dispõe que os livros empresariais, se idôneos, fazem

1. Sobre a relação histórica entre contabilidade e tributação no Brasil, cf. LOPO MARTINEZ, A. **Prueba contable en el derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022. esp. cap. II.

prova a favor de seu autor em disputas entre empresários (art. 417)². No âmbito tributário, o Decreto-lei 1.598/1977 (alterado pela Lei 12.973/2014) adota o lucro contábil societário como ponto de partida para a apuração do lucro tributável do IRPJ, sujeitando-o apenas aos ajustes previstos em lei³. Em outras palavras, a contabilidade é a base sobre a qual se fundamenta a tributação do resultado empresarial, e sua fidedignidade é crucial para a correta determinação do crédito tributário. Por conseguinte, as demonstrações financeiras e os livros contábeis regularmente mantidos constituem elementos probatórios centrais tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

É nesse contexto de interdependência entre contabilidade e tributação que ganha relevo a edição da IFRS 18 – pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) em 2024, adotada no Brasil pelo pronunciamento técnico CPC 51. Trata-se da mais significativa atualização das normas de apresentação das demonstrações financeiras das últimas duas décadas (IASB, 2024). A IFRS 18/CPC 51 substituirá, a partir de 2027, o pronunciamento equivalente ao IAS 1 (Apresentação das Demonstrações Contábeis), trazendo uma nova estrutura para a Demonstração do Resultado (DRE) e diretrizes inovadoras de divulgação. O objetivo declarado da norma é melhorar a clareza e a comparabilidade das demonstrações de resultado e das notas explicativas, aproximando-as das métricas gerenciais efetivamente utilizadas pelas empresas (IASB, 2024). Em outras palavras, busca-se maior transparência contábil, mediante a uniformização das categorias de receitas e despesas, a definição de subtotais padronizados de resultado e o controle do uso de indicadores alternativos de desempenho.

Diante dessa mudança normativo-contábil, impõe-se examinar seus reflexos na prova fiscal e no contencioso tributário. Como as inovações da IFRS 18 podem afetar a forma como as demonstrações financeiras são utilizadas como prova em processos fiscais administrativos? A padronização e o detalhamento das demonstrações tornarão mais fácil (ou mais difícil) a tarefa do Fisco de identificar eventuais omissões ou distorções relevantes à tributação? Proporcionarão aos contribuintes um instrumento probante mais sólido em sua defesa, reforçando a segurança jurídica?

2. O art. 417 do CPC/2015 substituiu o art. 379 do CPC/1973, mantendo a eficácia probatória dos livros empresariais regularmente escriturados, agora com redação mais precisa sobre os requisitos de autenticidade.
3. Trata-se do chamado "lucro contábil ajustado", apurado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), mediante adições e exclusões previstas no Decreto-lei 1.598/1977 e na Lei 12.973/2014. A sistemática preserva o lucro societário como ponto de partida, realizando ajustes extracontábeis de natureza estritamente fiscal.

Este artigo, de cunho dogmático-normativo, pretende responder a tais perguntas. Para tanto, no tópico seguinte discorreremos sobre a função probatória da contabilidade no direito tributário brasileiro. Em seguida, analisaremos as principais alterações introduzidas pela IFRS 18/CPC 51 na estrutura das demonstrações financeiras. Por fim, discutiremos o impacto dessas alterações no processo administrativo fiscal, à luz de casos práticos, da jurisprudência recente e das normas da CVM e da Receita Federal, sempre com foco no trinômio transparência contábil-prova fiscal-segurança jurídica.

Do ponto de vista metodológico, a pesquisa é de natureza dogmático-normativa, com base documental e jurisprudencial. O recorte normativo abrange a IFRS 18 (IASB, 2024), o CPC 51 e a legislação tributária brasileira pertinente (CTN, Decreto-lei 1.598/1977, Leis 11.638/2007 e 12.973/2014). O estudo dialoga com a literatura internacional sobre *book-tax conformity* (HANLON; MAYDEW; SHEVLIN, 2008; DESAI, 2005) e com a doutrina brasileira de direito contábil (LOPES; MARTINS, 2014; MOSQUERA; LOPES, 2010).

2 A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A vinculação entre contabilidade e tributação está incrustada no ordenamento jurídico brasileiro, tanto no aspecto material da obrigação tributária quanto no probatório. Duas funções clássicas podem ser atribuídas à contabilidade empresarial: (a) função econômico-informativa – retratar com fidelidade a situação patrimonial e o desempenho da entidade, servindo aos usuários (sócios, investidores, credores etc.) para a tomada de decisões; e (b) função jurídico-probatória – constituir um relato documentado dos fatos da vida empresarial, com eficácia legal, inclusive perante o Fisco e em procedimentos contenciosos.

Neste sentido, a contabilidade integra o que Lopo Martinez (2022) denomina “direito probatório contábil”, isto é, **direito contábil**, um conjunto de normas jurídicas que regulam a produção, a aquisição e a valoração da prova contábil. Nessa perspectiva, a contabilidade é tanto “fonte de prova” quanto a base dos distintos “meios de prova contábeis” (prova documental contábil, prova pericial contábil, presunções contábeis) que podem ser utilizados no processo tributário (LOPO MARTINEZ, 2022). No Brasil, tais normas encontram-se dispersas em diplomas de naturezas civil, comercial, societária e fiscal, convergindo para impor deveres de escrituração mercantil e conferir-lhe fé pública condicionada.

Do ponto de vista legislativo, a base legal para a obrigatoriedade e a validade dos livros e das demonstrações contábeis é ampla. O art. 1.179 do Código Civil impõe a empresários e sociedades empresárias a manutenção de escrituração regular. A Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.) prevê que os livros mercantis, se autenticados e escriturados sem vícios, fazem prova a favor de seu detentor nas controvérsias entre comerciantes. Já o Código Tributário Nacional (CTN) determina, em seu art. 195, que os livros obrigatórios de escrituração e todos os documentos relativos a operações econômicas do contribuinte devem permanecer à disposição da fiscalização, presumindo-se verdadeiros os lançamentos contábeis correspondentes, salvo prova em contrário⁴.

O processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto 70.235/1972 (LPAF), admite amplamente a prova documental, incluindo balanços, livros e demais papéis de contabilidade, estabelecendo que a falta ou irregularidade dessas peças autoriza o lançamento de ofício com base no arbitramento da base tributável. Assim, fica evidente o arcabouço normativo que atribui relevância probatória à contabilidade: se corretamente mantida, serve de prova a favor do contribuinte; se irregular ou inexistente, pode se voltar contra ele.

A jurisprudência administrativa e judicial tem reiteradamente reconhecido a força probante da escrituração contábil. A doutrina demonstra que, quando o contribuinte apresenta demonstrações financeiras auditadas e registros contábeis idôneos, o ônus probatório se inverte, cabendo ao Fisco desconstituí-los com fundamento em evidências concretas (LOPO MARTINEZ, 2023). Em suma, contas confiáveis geram presunção de veracidade a favor do contribuinte⁵. Por outro lado, quando há inconsistências ou manipulações contábeis, essa presunção se esvai.

Além de servir à fiscalização na constituição do crédito tributário, a contabilidade é frequentemente utilizada pelos contribuintes como prova em sua defesa. Em autos de infração complexos, é comum o contribuinte produzir perícias contábeis ou laudos técnicos, com base em livros e demonstrações, para contestar glosas de despesas ou acusações de omissão de receita.

Em síntese, a contabilidade, quando pautada por normas técnicas adequadas e sustentada por documentação hábil, tende a gerar transparência e confiabilidade nas informações econômico-fiscais, o que se traduz em maior segurança jurídica

4. Complementarmente, o art. 148 do CTN autoriza o arbitramento da base de cálculo quando os registros e demonstrações oferecidos pelo contribuinte não merecerem fé, reforçando a lógica de que a escrituração regular protege o sujeito passivo e sua ausência o penaliza.
5. Acerca da distribuição do ônus da prova contábil no contencioso tributário, cf. LOPO MARTINEZ, Antonio. Ônus da prova contábil no direito tributário. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 5, n. 10, p. 77-94, 2023.

tanto para o contribuinte quanto para o Fisco. A convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais IFRS, iniciada com a Lei 11.638/2007, foi acompanhada de dispositivos legais destinados a preservar a neutralidade tributária das novas práticas contábeis (como o Regime Tributário de Transição – RTT –, instituído pela Lei 11.941/2009)⁶.

Posteriormente, a Lei 12.973/2014 incorporou, em definitivo, grande parte das mudanças contábeis ao sistema fiscal, mas manteve salvaguardas, como subcontas específicas para ajustes de valor justo, justamente para controlar o momento de tributação desses resultados. Desse modo, como observam Essers e Russo (2009) em sede de harmonização europeia, o legislador tributário procurou beneficiar-se dos avanços das IFRS sem abrir mão de princípios fiscais clássicos, como o da realização da renda e o da capacidade contributiva. Schön (2005) já advertia que a base tributável não deve distorcer as decisões econômicas do contribuinte na alocação de recursos, razão pela qual a contabilidade financeira pode servir de ponto de partida neutro para a aferição do resultado fiscal (ESSERS; RUSSO, 2009; SCHÖN, 2005)⁷.

3 IFRS 18 (CPC 51) – ESTRUTURAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E ÊNFASE NA TRANSPARÊNCIA

Publicada em abril de 2024 pelo IASB, a IFRS 18 – *Presentation and Disclosure in Financial Statements* – representa a maior reformulação das demonstrações financeiras em cerca de 20 anos (IASB, 2024). No Brasil, o CPC 51, seu equivalente, tem aplicação obrigatória prevista para 1º de janeiro de 2027, permanecendo vigente até lá o CPC 26 (R1) (BRASIL, 2025). A norma não altera critérios de reconhecimento ou mensuração, mas reformula a forma de apresentar e explicar receitas, despesas e resultados, com inovações centradas na Demonstração do Resultado (DRE) e nas notas explicativas, aproximando a contabilidade divulgada das informações de desempenho usadas internamente pelas empresas (IASB, 2024).

6. O RTT vigorou de 2008 a 2014, permitindo que as empresas adotassem as IFRS para fins societários sem impacto tributário imediato, mediante a manutenção de uma "contabilidade fiscal paralela" baseada nos critérios anteriores à Lei 11.638/2007. A Lei 12.973/2014 encerrou o regime e integrou definitivamente as IFRS à apuração do IRPJ e da CSLL.
7. A discussão europeia sobre a utilização das IFRS como ponto de partida da base tributável consolidada (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – CCCTB) fornece paralelos relevantes para o caso brasileiro. Freedman e Macdonald (2008) sustentam que a tributação baseada em princípios contábeis internacionais exige mecanismos de ajuste que preservem a autonomia do legislador fiscal.

Objetivos e diretrizes gerais. A IFRS 18 visa a aprimorar a clareza e a comparabilidade das demonstrações de resultado e notas, aumentando a transparência para usuários externos (IASB, 2024). Para tanto, apoia-se em quatro pilares: (i) categorias padronizadas de receitas e despesas na DRE; (ii) subtotais obrigatórios com cálculo uniforme; (iii) divulgação obrigatória das Medidas de *Performance* Gerencial (MPM), reconciliadas com o resultado contábil; e (iv) reforço da materialidade nas notas explicativas. A norma busca padronização com pertinência: uniformizar a apresentação garantindo que os relatórios reflitam as particularidades materiais de cada negócio (IASB, 2024).

Nova estrutura da Demonstração de Resultado. A IFRS 18/CPC 51 introduz categorias operacionais, de investimento e de financiamento para classificar as linhas da DRE (IASB, 2024). A norma impõe que o resultado seja segregado, no mínimo, em: Operacional, Investimentos, Financiamento, Impostos sobre o lucro e, quando aplicável, Operações descontinuadas. Surgem dois subtotais normatizados: (a) Resultado Operacional e (b) Resultado antes do Financiamento e dos Impostos (IASB, 2024). O lucro operacional torna-se o subtotal de definição uniforme, excluindo os efeitos de investimento e financiamento – lógica próxima à da Demonstração de Fluxo de Caixa (método indireto). O Quadro 1 sintetiza as principais inovações.

Quadro 1 – Síntese das principais inovações da IFRS 18 (CPC 51)

Inovação	Descrição
Categorias na DRE	Classificação obrigatória em Operacional, Investimentos, Financiamento, Impostos e Operações descontinuadas.
Subtotais obrigatórios	Resultado Operacional e Resultado antes do Financiamento e dos Impostos, com cálculo padronizado.
MPMs (<i>Management Performance Measures</i>)	Divulgação obrigatória de métricas gerenciais com reconciliação ao resultado oficial em nota explicativa única.
Desagregação por natureza	Empresas que apresentam DRE por função devem divulgar, em nota, despesas-chave por natureza (depreciação, pessoal, <i>impairment</i>).
Materialidade nas notas	Orientações para notas explicativas focadas em informações materialmente relevantes, evitando divulgações genéricas.

Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 (IASB, 2024) e no CPC 51.

A padronização visa a melhorar a compreensão e a comparabilidade dos resultados entre empresas e setores (IASB, 2024). Sob o modelo anterior (IAS 1/CPC 26), a ampla flexibilidade na apresentação da DRE gerava uma diversidade de formatos que dificultava as comparações. A IFRS 18 mantém a opção entre a apresentação por natureza e por função, mas exige que as empresas que optem pela função divulguem, em nota, a decomposição por natureza dos gastos-chave (depreciação/amortização, pessoal, *impairment*, custos de financiamento) (IASB, 2024). Não será mais admissível agregar grandes componentes de despesa sem descrição.

Divulgação de métricas gerenciais e restrição às "ajustadas". A IFRS 18 determina que métricas de desempenho não definidas pelas IFRS (e.g., EBITDA ajustado, lucro recorrente) sejam divulgadas em nota explicativa única, com reconciliação linha a linha dos subtotais contábeis padronizados e explicitação de cada ajuste (IASB, 2024). A intenção é coibir o uso indiscriminado de medidas alternativas de *performance*. Uma companhia que apresente EBITDA ajustado terá de conciliar esse indicador com o resultado operacional IFRS, demonstrando quais despesas foram excluídas e por que justificativa. A exigência aumenta a transparência no uso de informações não-GAAP, garantindo que o leitor possa reconciliar o desempenho ajustado com os números oficiais auditados (IASB, 2024).

Reforço da materialidade nas notas explicativas. A norma orienta notas mais concisas, guiadas pela materialidade, desencorajando divulgações genéricas, sem utilidade informativa (IASB, 2024). Essa mudança contribui para que usuários – inclusive autoridades fiscais – identifiquem prontamente os pontos sensíveis da contabilidade.

Padronização e comparabilidade global. A IFRS 18 consolida a harmonização internacional, facilitando a leitura de relatórios em diferentes jurisdições (IASB, 2024). Para as multinacionais brasileiras, isso implica relatórios mais compreensíveis para o mercado global; para a CVM e a Receita Federal, auxilia na supervisão. A CVM lançou, em agosto de 2025, consulta pública para implementar o CPC 51, cuja aplicação obrigatória ocorrerá em 2027, com adoção antecipada facultativa (BRASIL, 2025).

A Figura 1 sintetiza a nova estrutura da DRE e os principais mecanismos introduzidos pela norma.

Figura 1 – Nova estrutura da DRE sob a IFRS 18 (CPC 51)



Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 (IASB, 2024).

4 IFRS 18 E A PROVA CONTÁBIL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A IFRS 18 tende a influenciar significativamente a utilização de informações contábeis em fiscalizações e litígios tributários. Ao promover maior detalhamento e padronização na DRE e nas notas, a norma pode tanto facilitar a obtenção de provas pelo Fisco quanto auxiliar os contribuintes na comprovação de suas teses. Este tópico examina os principais impactos práticos esperados.

4.1 Identificação facilitada de elementos tributáveis

Com a DRE estruturada em categorias uniformes, os itens de interesse tributário tornar-se-ão mais visíveis. Sob o CPC 51, todas as despesas e receitas financeiras estarão segregadas na categoria Financiamento, permitindo à fiscalização identificar, de imediato, o montante de encargos financeiros do período – informação relevante para verificar limites de dedutibilidade de juros (subcapitalização/*Thin Cap*) ou para calcular diferenças cambiais tributáveis. A categoria Investimentos, por sua vez, destacará resultados de participações societárias e ganhos de capital sobre os quais possa incidir tributação específica⁸.

8. As regras de subcapitalização (*thin capitalization*) no Brasil estão previstas nos arts. 24 e 25 da Lei 12.249/2010, que limitam a dedutibilidade de juros pagos a partes vinculadas no

A IFRS 18 exige ainda a divulgação, em nota, das despesas-chave por natureza (depreciação, amortização, pessoal e *impairment*). O auditor fiscal poderá cruzar esses números desagregados com as adições e exclusões do Lalur/ECF, o que fornece ao Fisco pistas valiosas e facilita a seleção dos pontos de auditoria⁹.

Por outro lado, essa granularidade também beneficia o contribuinte, que disporá de maior riqueza de detalhes para fundamentar suas posições. A contabilidade mais transparente tende a reduzir áreas cinzentas, deslocando a controvérsia para aspectos verdadeiramente jurídicos – como se determinado item é dedutível ou não –, em vez de disputas sobre dados opacos.

Para ilustrar, considere-se uma empresa atuada por dedução de juros acima do limite de subcapitalização (art. 24 da Lei 12.249/2010). Sob o CPC 26, as despesas de juros podiam distribuir-se entre "despesas financeiras", "custo dos produtos vendidos" e "outras despesas operacionais", sem segregação uniforme. Sob o CPC 51, todas estarão na categoria "Financiamento", com detalhamento por natureza em nota explicativa, permitindo que o auditor fiscal confronte de imediato o total de encargos com o limite legal e que o contribuinte demonstre quais parcelas são dedutíveis. O Quadro 2 compara a função probatória em ambos os regimes.

Quadro 2 – Evolução da função probatória: CPC 26 vs. CPC 51

Elemento probatório	CPC 26 (IAS 1)	CPC 51 (IFRS 18)
Lucro Operacional	Conceito não definido; varia conforme a entidade.	Subtotal obrigatório e padronizado por norma.
Receitas Financeiras	Frequentemente agrupadas em "Outros Resultados".	Segregação obrigatória na categoria de investimento ou financiamento.
Notas Explicativas	Foco descritivo; menor integração com a DRE.	Papel de desagregação material e auditoria de medidas gerenciais (MPMs).
Métricas Non-GAAP	Divulgadas fora das demonstrações (<i>press releases</i>).	Incorporadas às notas explicativas como MPMs auditadas.

Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 (IASB, 2024).

exterior. A segregação obrigatória das despesas de financiamento sob a IFRS 18 facilita a verificação do cumprimento desses limites.

9. Sob o CPC 26, era comum que empresas reportassem linhas como "outras despesas operacionais" com valores expressivos e sem qualquer desagregação, dificultando a análise fiscal. A IFRS 18 inverte essa lógica, ao exigir a abertura por natureza de componentes materiais, o que tem reflexo direto na qualidade da informação disponível para o contencioso tributário.

4.2 Subtotais padronizados e o lucro da exploração

A criação do subtotal "Resultado Operacional" padronizado merece reflexão quanto ao direito tributário. Embora a legislação do IRPJ trate do lucro líquido ajustado, e não do "lucro operacional", há contextos em que a distinção entre receitas operacionais e não operacionais é relevante – como na determinação do lucro da exploração para cálculo de incentivos fiscais regionais¹⁰.

O subtotal padronizado pela IFRS 18, que exclui, por definição, os efeitos de investimentos e financiamento, pode servir de referência para apurar o lucro da exploração nos termos do art. 19 da Lei 11.196/2005 e da IN RFB 1.700/2017 (POLIZELLI, 2012), conferindo maior uniformidade à aplicação de benefícios fiscais e à resolução de litígios correlatos.

De maneira geral, os subtotais normatizados oferecem um "denominador comum" para a análise de resultados. Com a IFRS 18, haverá menos divergência sobre "qual é o lucro operacional da companhia" – ele estará nas demonstrações, será auditado e será comparável. A DRE tende, assim, a evoluir para elemento central do sistema probatório tributário, reduzindo discussões conceituais prolongadas. O Quadro 3 ilustra, por meio de cenários hipotéticos, como a nova DRE altera a dinâmica probatória.

Quadro 3 – Cenários probatórios: DRE sob CPC 26 vs. CPC 51

Cenário de atuação	DRE sob CPC 26 (IAS 1)	DRE sob CPC 51 (IFRS 18)
Omissão de Receita Financeira	Receitas diluídas em "Outros Resultados"; difícil rastreamento.	Categoria de Investimento isolada; evidência direta de fluxos.
Dedução de Juros	Opção de classificar em operacionais ou financeiras.	Classificação rígida em Financiamento; facilita teste de subcapitalização.
Ganhos de Capital	Apresentados pelo valor líquido.	Exigência de desagregação material; clareza sobre o fato gerador.
Custos de Reestruturação	Excluídos do lucro operacional gerencial.	Mantidos no Lucro Operacional; reconciliação obrigatória como MPM.

Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 e *Effects Analysis* (IASB, 2024).

10. O lucro da exploração corresponde ao lucro líquido do período ajustado de forma a refletir apenas o resultado das atividades operacionais incentivadas, excluindo-se resultados financeiros, ganhos de capital e outras receitas não vinculadas à atividade-fim. Sua apuração, frequentemente objeto de litígio no CARF, poderá ser facilitada pelo subtotal padronizado de "Resultado Operacional" introduzido pela IFRS 18.

4.3 Controle de MPMs e evitamento de "provas criativas"

A reconciliação obrigatória das MPMs com o resultado oficial trará mais disciplina à seara probatória. No contencioso tributário, é comum que as partes apresentem indicadores de desempenho elaborados *ad hoc*, como "lucro ajustado" ou "EBITDA normalizado", selecionando ou excluindo rubricas de modo a favorecer suas teses. Essas construções, aqui denominadas "provas criativas", dificultam a verificação pelos julgadores, pois carecem de metodologia padronizada e auditável. Sob a IFRS 18, quaisquer métricas ajustadas divulgadas constarão das notas explicativas, com identificação clara de cada ajuste e de sua reconciliação com os subtotais oficiais (IASB, 2024).

Num processo fiscal, tanto a acusação quanto a defesa tenderão a se ater aos números auditados ou aos indicadores conciliados, reduzindo o espaço para alegações sem respaldo verificável. Em síntese, a norma organiza o discurso contábil para consumo no contencioso: conselheiros do CARF ou juizes poderão avaliar as métricas apresentadas com base em reconciliações transparentes, sem precisar aceitar premissas unilaterais.

4.4 Riscos da transparência para o contribuinte

Convém ponderar que a maior granularidade não opera exclusivamente em benefício do contribuinte. A divulgação de MPMs reconciliadas pode expor inconsistências entre o resultado gerencial reportado ao mercado e o lucro tributável declarado ao Fisco, o que atrai fiscalizações direcionadas. A desagregação por natureza poderá revelar políticas contábeis agressivas, tais como estimativas elevadas de *impairment* ou provisões discricionárias, que antes permaneceriam diluídas. O fato de as MPMs integrarem demonstrações auditadas confere-lhes um peso probatório inédito, podendo ser invocado pelo Fisco contra o próprio contribuinte (HANLON; MAYDEW; SHEVLIN, 2008).

Registre-se, ainda, o papel reforçado da auditoria independente. As demonstrações sob a IFRS 18 serão integralmente auditadas, incluindo as notas com MPMs e as reconciliações. Demonstrações sem ressalvas têm maior peso probatório, pois atestam a conformidade com as normas vigentes (LOPES; MARTINS, 2014). O contribuinte com parecer limpo terá um instrumento de defesa robusto; em contrapartida, as ressalvas do auditor poderão ser utilizadas pelo Fisco como indício de irregularidade¹¹.

11. O relatório do auditor independente segue as normas ISA 700 e NBC TA 700, que classificam a opinião em: sem ressalvas, com ressalvas, adversa ou abstenção de opinião. No contencioso

4.5 Transparência contábil, segurança jurídica e SPED

Um dos aspectos mais relevantes da IFRS 18, sob a ótica do direito tributário, é seu potencial de reforçar a segurança jurídica por meio do aumento da transparência. Quando as demonstrações financeiras retratam com maior fidedignidade e mais detalhes a realidade econômica, reduz-se o risco de que informações assimétricas gerem autuações indevidas ou disputas baseadas em interpretações equivocadas dos dados. A transparência contábil tende a reduzir a desconfiança mútua entre Fisco e contribuinte: se os números são claros, o Fisco terá menos margem para presumir fatos não registrados e, inversamente, o contribuinte conseguirá provar sua posição com documentação robusta.

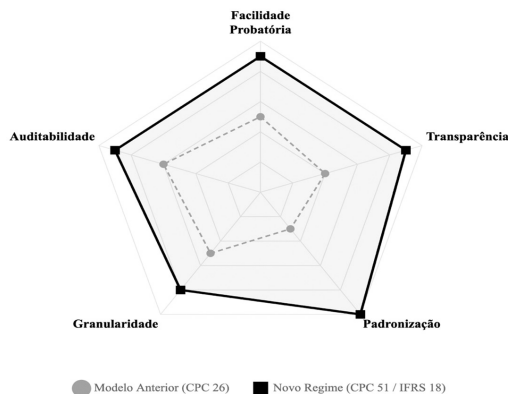
Essa busca por transparência alinha-se ao investimento da Receita Federal em sistemas digitais de escrituração (ECD e ECF). Com a IFRS 18, as demonstrações tornam-se mais estruturadas, e é plausível que o *layout* da ECF seja adaptado para captar os novos subtotais e categorias do CPC 51. A maior granularidade dos dados no SPED, combinada com cruzamentos automatizados e inteligência artificial, tende a reforçar a seleção fiscal baseada em evidências e a identificação de *outliers* setoriais.

Contudo, a transparência não elimina a necessidade de adequação entre definições contábeis e fiscais. A IFRS 18 não altera critérios de reconhecimento, e as normas fiscais podem divergir. Como aponta a doutrina, a preocupação fiscal deve recair sobre o reflexo tributário dos fatos, não sobre a auditoria das demonstrações à luz dos princípios contábeis (LOPO MARTINEZ, 2023). A autonomia entre as esferas contábil e fiscal deve ser preservada, mesmo diante da maior transparência.

A Figura 2 sintetiza o ganho probatório esperado com a transição do CPC 26 para o CPC 51 em cinco dimensões relevantes para o contencioso tributário. Observa-se que o novo regime amplia a qualidade da prova contábil de forma transversal, com destaque para a padronização e a granularidade – dimensões que, sob o modelo anterior, apresentavam maior discricionariedade.

tributário, um parecer sem ressalvas fortalece a presunção de regularidade da escrituração, enquanto ressalvas relativas a estimativas contábeis podem sinalizar áreas de risco fiscal.

Figura 2 – Qualidade da prova contábil tributária: (CPC 26) vs. (CPC 51/IFRS 18)



Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 (IASB, 2024) e no CPC 51.

5 REFORMA TRIBUTÁRIA E PERSPECTIVAS PARA A LITIGIOSIDADE

5.1 Convergência com a EC 132/2023 (IBS/CBS)

Ademais, a IFRS 18 chega em momento oportuno no Brasil, coincidindo com reformas estruturais e com demandas por integridade corporativa. A convergência temporal com a reforma tributária do consumo (EC 132/2023), que introduz o IBS e a CBS (IVA dual), é significativa. A segregação obrigatória entre categorias operacionais, de investimento e de financiamento na nova DRE tem implicações diretas na apuração da base de cálculo dos novos tributos sobre o consumo, especialmente quanto à identificação de receitas financeiras e de investimento que poderão estar fora do escopo do IVA dual (IASB, 2024). A padronização do CPC 51 poderá servir de infraestrutura informacional para a transição para o novo sistema tributário, facilitando a segregação entre operações tributáveis e não tributáveis pelo IBS/CBS. O Quadro 4 sistematiza os principais pontos de interação entre a reforma tributária e a IFRS 18 como instrumento de prova.

Quadro 4 – Reforma tributária (EC 132/2023) e papel da IFRS 18 como prova

Impacto da Reforma	Papel da IFRS 18 (CPC 51) como prova
Não cumulatividade plena do IBS/CBS	Desagregação de custos prova o nexo entre gasto e atividade operacional.
IBS e CBS por destino	Segmentação geográfica nas notas auxilia na alocação da receita.
Extinção do PIS e da Cofins	Base operacional auditada substitui categorias complexas anteriores.
<i>Split payment</i>	Rastreabilidade de fluxos corroborada pela categoria financeira da DRE.

Fonte: Elaboração própria, com base na EC 132/2023 e na IFRS 18 (IASB, 2024).

5.2 Deslocamento da litigiosidade: do factual ao jurídico

Por fim, deve-se notar que a convergência contábil não elimina por completo a litigiosidade tributária, mas tende a deslocá-la do campo factual para o jurídico. As discussões tendem a ser menos sobre "quanto foi o lucro ou se houve receita", pois isso já estará evidenciado, e mais sobre "se tal item é tributável ou não segundo a lei". Isso é saudável, pois fortalece a objetividade na resolução de controvérsias. A prova contábil, sob a égide da IFRS 18, ganha em qualidade técnica, o que pode se traduzir em decisões administrativas e judiciais mais acertadas, calcadas em dados confiáveis e em critérios normativos transparentes, reduzindo o espaço para arbitrariedades. O Quadro 5 consolida os impactos potenciais da IFRS 18 na prova contábil, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

Quadro 5 – Potenciais impactos da IFRS 18 na prova contábil-fiscal

Inovação IFRS 18	Impacto para o Fisco	Impacto para o contribuinte
Categorias padronizadas na DRE	Identificação imediata de receitas/despesas financeiras, de investimento e operacionais para cruzamento fiscal.	Fundamentação mais clara de posições; maior rastreabilidade dos itens na defesa.
Subtotais normatizados	Base objetiva para apuração de lucro da exploração e análises setoriais comparativas.	Redução de discussões conceituais sobre composição do lucro operacional.
Reconciliação de MPMs	Maior controle sobre métricas ajustadas, reduzindo alegações não verificáveis.	Métricas gerenciais chanceladas por auditores ganham credibilidade probatória.
Notas com materialidade	Informações mais focadas e úteis para seleção de pontos de auditoria.	Notas personalizadas reforçam a substância econômica das operações em litígio.

Fonte: Elaboração própria, com base na IFRS 18 (IASB, 2024) e na *Effects Analysis* (IASB, 2024).

6 CONCLUSÃO

A contabilidade sempre foi um instrumento essencial do direito tributário na busca da verdade material sobre os fatos geradores dos tributos. No Brasil, esse papel probatório da escrituração contábil foi consolidado historicamente e ganhou novos contornos com a adoção, a partir de 2008, das normas internacionais de contabilidade (IFRS). A chegada da IFRS 18/CPC 51, que reformula a apresentação das demonstrações financeiras, insere-se nessa evolução, representando mais um passo em direção à transparência, à comparabilidade e ao alinhamento entre a informação contábil e as necessidades dos diversos usuários.

Neste artigo, examinamos como as mudanças introduzidas pela IFRS 18 podem influenciar o uso das demonstrações financeiras como prova no âmbito fiscal. Concluimos que, em geral, as inovações tendem a fortalecer a confiabilidade e a utilidade da prova contábil, na medida em que impõem maior clareza na classificação de resultados (segregação entre operacionais e não operacionais), coíbem práticas de divulgação enganosas (por meio da reconciliação das métricas gerenciais) e incentivam a revelação apenas do que é relevante (notas explicativas materialmente focadas). Em consequência, espera-se uma redução de disputas decorrentes de falta de informações ou de interpretações ambíguas das demonstrações – o que fomenta a segurança jurídica tanto para contribuintes quanto para o Fisco.

Por outro lado, ressaltamos que a IFRS 18 não elimina a necessidade de interpretação jurídica nem de ajustes fiscais previstos em lei. As demonstrações financeiras servem como meio de prova dos fatos, mas a qualificação jurídica desses fatos (se constituem matéria tributável, isenta, dedutível etc.) permanece subordinada à legislação tributária e aos princípios de direito tributário. Portanto, haverá situações em que a classificação contábil não coincidirá com o tratamento fiscal – e caberá aos operadores do direito fazer as devidas pontes, valendo-se da transparência contábil para fundamentar com precisão suas posições. Nesse mister, a formação técnica do corpo fiscal e dos julgadores em noções de IFRS torna-se ainda mais relevante.

Em suma, a função probatória da contabilidade no direito tributário brasileiro tende a ser fortalecida com a adoção do CPC 51 (IFRS 18). Como demonstrado por Lopo Martinez (2022), a prova contábil constitui verdadeiro elo entre o direito tributário e o direito processual, e sua qualidade depende diretamente da clareza dos padrões de apresentação das demonstrações financeiras. A contabilidade, falando uma "língua universal" padronizada e transparente, propicia um ambiente em que a fiscalização pode se guiar por dados confiáveis e o contribuinte pode se defender com fatos bem documentados – cenário ideal para

a justa aplicação das leis tributárias. Alinhando as práticas contábeis internacionais a um debate tributário cada vez mais técnico e baseado em evidências, caminhamos para um patamar superior de segurança jurídica, equilíbrio entre Fisco e contribuinte e, em última análise, justiça fiscal.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. CVM inicia consulta pública sobre alterações em outras normas provenientes do CPC 51 (IFRS 18). **Notícias CVM**, ago. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/noticias/2025/cvm-inicia-consulta-publica-sobre-alteracoes-em-outras-normas-provenientes-do-cpc-51-ifs-18>. Acesso em: 30 jan. 2026.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Resolução CVM n. 238, de 29 de agosto de 2025. Dispõe sobre a adoção do CPC 51 (IFRS 18). Brasília, DF, 2025.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 mar. 1972.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404/1976. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 maio 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 51 – Apresentação e Divulgação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CPC, 2024.

DESAI, M. A. The degradation of reported corporate profits. **Journal of Economic Perspectives**, v. 19, n. 4, p. 171-192, 2005.

ESSERS, P.; RUSSO, R. (ed.). **The influence of IAS/IFRS on the CCCTB**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

FREEDMAN, J.; MACDONALD, G. The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles. In: LANG, M. (ed.). **Common Consolidated Corporate Tax Base**. Wien: Linde, 2008. p. 119-149.

HANLON, M.; MAYDEW, E. L.; SHEVLIN, T. An unintended consequence of book-tax conformity: a loss of earnings informativeness. **Journal of Accounting and Economics**, v. 46, n. 2-3, p. 294-311, 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 18 – Presentation and Disclosure in Financial Statements. London: IASB, 2024.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Effects Analysis: IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. London: IFRS Foundation, 2024.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LOPO MARTINEZ, Antonio. **Prueba contable en el derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.

LOPO MARTINEZ, Antonio. Ônus da prova contábil no direito tributário. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 5, n. 10, p. 77-94, 2023.

MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

POLIZELLI, V. B. O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 28, p. 268-291, 2012.

SCHÖN, W. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? **Tax Law Review**, v. 58, p. 111-148, 2005.