

LUCRO CONTÁBIL E LUCRO TRIBUTÁVEL: reflexão crítico-reflexiva

Luiz Carlos dos Santos¹

O presente escrito tem por objetivo refletir criticamente acerca de lucro contábil e lucro tributável enquanto informação imprescindível aos usuários da contabilidade. O estudo, de natureza exploratória na visão de Gil (2011), é de cunho qualitativo, segundo as lições de Minayo (2008), a partir de fontes bibliográficas, documentais e eletrônicas, de acordo com classificação de Boaventura (2017).

A estimulação do mercado internacional, bem como a conseqüente expansão das relações em escala global, exige que as informações contábeis sejam comparáveis (LEMES; SILVA, 2007), na medida em que a diversidade de práticas contábeis entre as economias representa uma barreira potencial para a troca de informações no mundo dos negócios.

Estudo acerca da persistência do lucro contábil e do lucro tributável pode trazer informações úteis para os usuários das demonstrações contábeis. Hanlon (2005) investigou sobre a influência da *book-tax differences* (BTD), ou seja, a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável na persistência do lucro, identificando que as empresas que evidenciam maiores diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável apresentam menor persistência no lucro. O referido autor também concluiu, sobre os acréscimos de fluxo de caixa, que, quanto maior a BTD, menor a persistência do lucro. Para a supramencionada autora, os investidores ficam receosos quanto à qualidade do lucro quando a entidade/companhia apresenta grande BTD e menor persistência de lucros, pois, com menor persistência, limitam-se as previsões de resultados futuros.

Já Wahab e Holland (2014) pesquisaram sobre a persistência da BTD. Esses autores verificaram que a persistência pode ser alterada quando segregada por tipo de BTD. A pesquisa foi realizada, utilizando-se uma amostra da Inglaterra, e concluiu que há persistência da BTD permanente e BTD total, todavia não foi apurada persistência quando analisada a

¹ Bacharel em Ciências Contábeis (UFBA); Bacharel em Direito (UFBA); Licenciado em Administração (UNEB); Tecnólogo em Administração Hoteleira (IFBA); Especialista em Administração Tributária (UCSAL); Mestre em Educação (UQAM-Canadá); Doutor em Ciências Empresariais (UMSA-Argentina); Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano (UNIFACS-Salvador); Professor Pleno da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), atuando no Departamento de Ciências Humanas (DCH), *Campus* I e cooperando no Departamento de Educação (DEDC), *Campus* XIII; Líder do Grupo de Pesquisa/CNPq-Gestão de Organizações; Membro efetivo do Conselho Editorial da Editora da Universidade do Estado Bahia (EDUNEB), representante da grande área das Ciências Sociais Aplicadas; Membro do Conselho Editorial da Revista Acadêmico Mundo; Avaliador “ad hoc” Institucional e de Cursos - INEP/MEC; auditor fiscal do Estado da Bahia-aposentado; e-mails - lcsantos722@gmail.com; lsantos@uneb.br - *site* instrucional: www.lcsantos.pro.br. ID Lattes: 361640631008583.

BTD temporária. Esse resultado foi inesperado pelos autores, uma vez que a BTD temporária pode indicar gerenciamento de resultado ao longo de vários períodos, ou ser reflexo de escolhas contábeis (WAHAB; HOLLAND, 2014).

A BTD temporária (BTDT) é reconhecida quando um evento econômico é também reconhecido, em momentos divergentes, na contabilidade societária e na contabilidade tributária (MARTINEZ; PASSAMANI, 2014). As diferenças permanentes (BTDP) são àquelas que só afetam o lucro tributável em um determinado período de tempo, não sendo revertidas em períodos subsequentes (GALLEGO, 2004, CARDOSO; COSTA). Por intermédio da BTDP, é possível investigar atividades de evasão fiscal (WILSON, 2009), bem como refletir acerca de uma gestão tributária estratégica (FRANK; LYNCH; REGO, 2009).

Para além desses tipos de BTD, podem ser analisadas a BTD positiva (BTDPO) e a BTD negativa (BTDNE), podendo ambas sugerir perda de qualidade informacional, uma vez que a BTDPO pode indicar conservadorismo no lucro tributável e a BTDNE, gerenciamento no lucro contábil (HELTZER, 2009). Ao relacionar os tipos de BTD com a persistência, é possível avaliar se cada tipo de BTD contribui para a análise da qualidade do lucro demonstrado nas demonstrações contábeis. Ao relacionar a persistência da BTD com a adoção dos países às normas internacionais de contabilidade, é possível trazer alguma alteração nos resultados das companhias.

Após a adoção das IFRS, passou a se adotar normas contábeis mais flexíveis, onde se prevalece a essência sobre a forma, possibilitando o reconhecimento e a mensuração de fatos contábeis ajustados à realidade econômica da companhia (SANTOS; SALES E CIA, 2009). Desse modo, às IFRS trouxeram inovações tanto na elaboração dos demonstrativos contábeis, quanto nas escolhas das práticas contábeis, permitindo que os gestores utilizem o poder discricionário na definição dos critérios contábeis adotados (SAIKI; ANTUNES, 2010). Essas escolhas contábeis podem interferir nos valores da persistência da BTD após a adoção das IFRS, uma vez que não se sabe quais decisões tomadas pelos gestores para apurar o lucro demonstrado.

Saliente-se que quando há adoção das normas internacionais de contabilidade, há uma desvinculação das normas financeiras e fiscais. Porém essa desvinculação em países de origem cultural e jurídica *code law* tende a ser mais difícil, pois esses países já estão acostumados a ter uma forte interferência governamental na contabilidade financeira (NIYAMA, 2010). Desse modo, esses países de origem *code law* podem apurar menores valores de BTD, o que pode refletir em menor persistência da BTD.

No contexto brasileiro verifica-se uma forte influência da legislação tributária nas normas contábeis (LOPES e MARTINS, 2006), torna-se relevante a investigação da tributação sobre os números contábeis, em particular, no gerenciamento de resultados contábeis.

De acordo com Rech e Pereira (2014), Contabilidade é uma ciência social que tem por finalidade fornecer informação quantitativa e qualitativa acerca da natureza, os montantes de recursos econômicos e as reivindicações contra a azienda/entidade. Essa informação é conseguida e gerada por intermédio de um processo de identificação, mensuração e comunicação para propiciar o julgamento e a tomada de decisões pelos usuários.

Os usuários, entretanto, podem diferir segundo a especialidade a que se destina o provimento da informação e dos registros adequados. A contabilidade societária, enquanto ramo da ciência contábil, os principais usuários são os credores por empréstimos e os investidores. Já na contabilidade tributária, como uma especialidade voltada para a fiscalidade, o principal usuário é o Estado – seu detentor do poder de tributar.

Convém assinalar que na sociedade contemporânea, somente o Estado Nacional soberano e constitucionalmente organizado, mediante seus entes políticos, tem o direito de instituir e cobrar tributos dos cidadãos. Ele é constituído por um conjunto de órgãos que zelam pela gestão da coisa pública e tem nos tributos não só uma forma de redistribuição da riqueza, mas, precipuamente, de obtenção de receitas para que o Estado possa atender às demandas da sociedade.

Donde se conclui que tanto a contabilidade societária quanto a contabilidade tributária, apesar de possuírem usuários diferenciados, têm em comum o objetivo essencial de detectar a renda que pode ser distribuída. A contabilidade societária apura a renda que pode ser distribuída para os *stakeholders*. Por seu turno, a contabilidade tributária define a parte da renda a ser distribuída para a sociedade como maneira de assegurar o bem comum e a convivência pacífica entre os membros.

Fiscalidade, termo muito usado em Europa, em especial em Portugal, entende-se como processo pelo qual há arrecadação de receitas por parte do estado tendo em vista a satisfação das necessidades dos cidadãos. Assim, o Estado passa também a interferir na renda que pode ser distribuída para os *stakeholders*, na medida em que a sociedade tem o direito de preferência na renda que pode ser distribuída por uma organização/entidade/azienda geradora de riquezas. Todavia, as regras fixadas pelo Estado diferem daquelas estabelecidas pela contabilidade para apurar a renda que pode ser distribuída aos *stakeholders*.

A supramencionada diferença (renda tributável e resultado contábil) deve ser tratada pela contabilidade de maneira a produzir informações que possam evidenciar a situação e que sejam úteis para os usuários na tomada de decisões. Por exemplo, caso haja alguma receita ou despesa inclusa no lucro que não seja tributável/dedutível pelas regras fiscais vigentes, ela deve ser acrescida/deduzida, provocando uma diferença no lucro apurado com base nos critérios contábeis e no lucro apurado com base nos critérios tributários.

Compreende-se que o debate acerca de como a contabilidade societária deve tratar a citada diferença tem provocado muitas discussões. Estes debates têm por fundamento a preocupação da contabilidade em representar a realidade econômica da empresa por completo, ou seja, deve ser entendida como a inclusão de toda informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno retratado e refletido na informação. Assim, os tributos sobre o lucro e os efeitos futuros da tributação fazem parte dessa preocupação, uma vez que podem impactar os fluxos de caixas da organização/entidade/azienda.

Corroborando Jesus (2016), as contabilidades societária e tributária devem ser separadas, com normas e tratamentos diferenciados, sem que uma tenha que se adequar à outra diante de qualquer mudança ocorrida, porque ambas possuem objetivos e públicos diferenciados, órgãos fiscalizadores independentes e pelo fato de que a contabilidade societária prioriza a essência sobre a forma, contrariando o objetivo do fisco, de minimizar o máximo possível a subjetividade.

Nessa linha, do ponto de vista da contabilidade societária, o processo de identificação, mensuração e comunicação dos eventos econômico-financeiros deve ser elaborado com base nas normas gerais de contabilidade aprovadas pelos organismos responsáveis, que têm por base a premissa subjacente da competência, o qual retrata, com propriedade, os efeitos de transações, outros eventos, as circunstâncias acerca dos recursos econômicos e reivindicações contra a entidade nos períodos em que os ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em período distintos.

A legislação fiscal usada como base para a contabilidade tributária relacionada aos tributos sobre o lucro contém formas ou critérios que nem sempre consideram o regime de competência. Para atender a essa legislação, são necessárias adições e deduções de transações e eventos, em geral, partindo do resultado contábil para chegar ao lucro/prejuízo tributável/compensável. Verifica-se que a legislação desconsidera diversas normas contábeis, o que provoca diferenças entre resultado contábil e lucro/prejuízo tributável/compensável.

Enquanto forma de regulamentar o tratamento contábil de tais diferenças, os órgãos normatizadores produziram o CPC 32 – Tributos sobre o lucro e as IAS 12 – *Income taxes*,

por parte do *International Accounting Standards Board* (IASB). É importante compreender os termos e conceitos no tratamento contábil dos tributos sobre a renda, a saber:

Resultado contábil

É o lucro ou prejuízo para um período determinado com base nas normas contábeis e julgamentos da administração antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro/prejuízo tributável

É o ou prejuízo para um período, determinado com base nas regras estabelecidas pelas autoridades tributárias para apuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Despesa/receita tributária

É o valor total do tributo apurado com base na aplicação das alíquotas do IR e da CSLL ao resultado contábil para determinar o lucro ou o prejuízo contábil. A despesa tributária ou receita tributária compreende a despesa tributária corrente (receita tributária corrente) a despesa tributária diferida (receita tributária diferida).

Tributo corrente

É o valor do imposto a pagar ou a recuperar resultante da aplicação da alíquota do imposto e contribuição social sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.

Passivo por tributos diferidos

É o valor do tributo resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável que deve ser pago em período (s) subsequente (s). Observe-se que tais passivos são gerados por diferença entre a data do fato gerador para fins tributários e o evento reconhecido com base no regime de competência, também conhecidas por diferenças temporárias tributáveis.

Ativo por tributos diferidos

É o valor do tributo resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre a diferença temporária entre o valor dos ativos ou passivos para fins fiscais e entre o valor dos ativos e passivos avaliados com base nas normas contábeis. Saliente-se que o reconhecimento de ativos/passivos em valores inferiores/superiores gera diferenças temporárias entre o lucro tributável e o lucro contábil, que podem ser recuperadas em período (s) subsequente (s). Ressalte-se, ainda, que tais ativos são gerados por diferenças temporárias entre o evento reconhecido com base no regime de competência e a data do fato gerador para fins tributários.

Parafraseando Hendriksen e Van Breda (1999), o enforque de ativo/passivo, na sua essência, exige que primeiro se determine se um elemento é ativo para, em seguida, reconhecê-lo no balanço patrimonial. Se o item não possuir as características para o

reconhecimento de num ativo, deve ser baixado/reconhecido como despesa ou perda no período do desembolso/consumo. Saliente-se, que esse enfoque ativo/passivo, cujo principal evento é a capacidade de confrontação entre receita e a despesa, ao vincular o reconhecimento de uma despesa ao de uma receita.

Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a ideia da confrontação entre receitas e despesas é a de que, se o uso de bens não beneficiar o período corrente, e não representar uma perda, então deverá estar beneficiando períodos futuros e, portanto, deverá ser alocado a esses períodos para vincular as despesas às receitas correspondentes.

Ressalte-se, entretanto, esse enfoque era adotado na contabilidade brasileira até a edição da Lei nº 11.638/2007, o que permitia a existência do grupo diferido no ativo. Esse grupo tinha por objetivo suportar os gastos/desembolsos que não configuravam perdas efetivas cujas receitas ainda seriam confrontadas em períodos futuros. O tratamento contábil dos ativos/passivos por tributos diferidos ainda não é consenso entre teóricos e pesquisadores. Como observam Hendriksen e Van Breda (1999), eles ainda apresentam resistências para o seu reconhecimento por não atenderem completamente à definição de ativo. Os mencionados autores asseveram que efetivamente não existe uma obrigação com o governo. Se existisse, a Receita Federal tomaria medidas para cobrar esses tributos diferidos. Assim, como consequência, após o fato gerador da obrigação, eles passariam a atender ao conceito de passivo e deveriam ser reconhecidos como tal. Com um argumento favorável ao reconhecimento de passivo o IASB e o CPC adotaram o conceito de continuidade da empresa. Com base nesse conceito, analisado o conjunto de fatores que dá suporte à continuidade da empresa, há uma obrigação, ainda que virtual, de transferência de ativos para o fisco, com pouca ou nenhuma liberdade de ação para impedir essa transferência no futuro. Essa obrigação pode ser caracterizada como não formalizada e atende a todas as características exigidas para o reconhecimento de um passivo.

O principal argumento que sustenta as resistências é que esses ativos não são direitos aceitos e reconhecidos pela Receita Federal. Se não são aceitos/reconhecidos, não possuem as características que definem um ativo. O mesmo argumento é válido para os passivos, uma vez que dependem de lucro futuro e da continuidade das normas tributárias vigentes no período para que possam ser exigidos pela Receita Federal.

Diferença Temporária

Resultado da diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo avaliada com base nas normas contábeis e levadas ao balanço, sendo o seu valor definido com base nas regras fiscais. Observe-se que o CPC 32/IAS 12 define que as diferenças temporárias quanto

dedutíveis. Assim, a diferença temporária tributável é a diferença alocada entre períodos que resulta em valores tributáveis no futuro, utilizados para determinar o lucro tributável ou prejuízo fiscal quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado. Já a diferença temporária dedutível é a diferença temporária alocada entre períodos, que resulta em valores dedutíveis no futuro para determinar o lucro tributável ou o prejuízo tributável fiscal quando o valor contábil do ativo ou do passivo é recuperado ou liquidado.

Diferenças Permanentes

Niyama (2005) caracteriza as diferenças permanentes como aquelas que afetam a apuração dos dois lucros (lucro contábil e lucro tributável) e que não serão ajustadas no futuro, tendo em vista que permanecerão para sempre. Tais diferenças afetam o imposto de renda do presente, mas provocarão efeitos fiscais no futuro. O mencionado autor cita o caso da amortização do *goodwill* e do resultado com equivalência patrimonial, cujos efeitos no lucro, como despesas e receitas do ponto de vista contábil, são apresentados no resultado do período em que os eventos ocorreram. Todavia, do ponto de vista tributário, são indedutíveis ou não tributáveis. O que distingue uma diferença temporária de uma diferença permanente é a forma como afetam o lucro e o imposto sobre a renda.

Base fiscal

Trata-se de um conceito inserido pelo CPC 32/IAS 12 para fins de determinação da diferença temporária, sendo: base fiscal de um ativo – montante dedutível para propósitos fiscais contra qualquer fluxo de benefícios econômicos tributáveis para a empresa/entidade, quando esta recupera o montante contabilizado do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao montante contabilizado; base fiscal de um passivo – montante contabilizado, menos qualquer quantia dedutível para propósitos fiscais considerando-se esse passivo em períodos futuros. No caso de receitas recebidas antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é seu montante contabilizado, menos qualquer receita associada a este não tributada em períodos futuros.

Para facilitar o reconhecimento de ativos e passivos por tributos diferidos, Rech e Pereira (2014), apresentam os seguintes passos para a entidade/azienda contabilizar: reconhecer o tributo corrente, mensurado pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão de tarifas pelas autoridades fiscais; identificar quais ativos e passivos poderiam vir a afetar os lucros tributáveis se tais ativos fossem recuperados ou se tais passivos fossem liquidados pelos seus valores contábeis; determinar as bases fiscais dos ativos e dos passivos pelo resultado da venda dos ativos ou liquidação dos passivos pelos valores contábeis correntes, bem como itens reconhecidos como receita ou despesa que se

tornarão tributáveis, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados; calcular e reconhecer quaisquer diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados; reconhecer uma conta redutora dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor líquido iguale o maior valor que seja mais provável do que não de ser realizado, com base nos lucros tributáveis correntes futuros; incluir o tributo corrente e diferido para os respectivos componentes do resultado, dos outros resultados abrangentes e do patrimônio líquido.

O importante é que a entidade/empresa deve divulgar informações que permitam que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem a natureza e o efeito financeiro das consequências correntes e diferidas da tributação referentes às transações reconhecidas e a outros eventos. Portanto, a entidade/azienda deve divulgar separadamente os componentes principais da despesa e da receita tributária devendo incluir, segundo Rech e Pereira (2014): despesa (receita) tributária corrente; quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores; valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias; valor da despesa (receita) de tributos provenientes de alteração no efeito das possíveis consequências de revisão pelas autoridades fiscais; ajustes na despesa diferida de tributos provenientes de mudança no regime de tributação da entidade/empresa ou de seus proprietários; quaisquer mudanças na provisão para realização de tributos diferidos; valor de despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos erros contábeis.

Por tudo que foi esboçado de forma teórica, infere-se que a contabilidade societária regulamenta a formação do lucro a ser distribuído entre sócios/acionistas e a contabilidade tributária regulamenta a formação do lucro que deve ser distribuído para a sociedade. Um dos principais problemas para a contabilidade societária é que os critérios usados entre as duas na formação do lucro são diferentes, surgindo, assim, a figura dos tributos diferidos, resultados dos tributos que incidem sobre o lucro.

Os ativos e passivos por tributos diferidos são gerados pelas diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributário, provocados por diferenças temporárias dedutíveis ou tributáveis. Essas diferenças podem ser temporárias ou permanentes, sendo que somente as diferenças temporárias são reconhecidas na contabilidade.

Espera-se que a temática aqui tratada enquanto fragmentos teórico-reflexivos possam instigar os profissionais da área contábil-fiscal para o debate que valorizem a qualidade da informação contábil, principalmente no gerenciamento de tributos, dada à realidade brasileira,

já que o país apresenta uma elevada carga tributária e dos efeitos que isso pode ocasionar na tomada de decisão dos usuários da informação contábil.

REFERÊNCIAS

- BOAVENTURA, E. M., **Exercícios de metodologia da pesquisa**. Salvador: Quarteto, 2017.
- CARDOSO, T. A. O.; COSTA, P. S.; ÁVILA, L. A.C. A persistência da book-tax differences nas companhias abertas brasileiras. In: Congresso Anpcont, 10, 2016, Ribeirão Preto. **Anais...**Ribeirão Preto: ANPCONT, 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011). Brasília: CPC, 2011. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 12. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/340_CPC_rev%2004.pdf. Acesso em: 23 jul. 2020.
- COSTA, P. S. **Implicações da adoção das IFRS sobre a conformidade financeira e fiscal das companhias abertas brasileiras**. 2012. 192 f. Dissertação (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- FRANK, M. M.; LYNCH, L. J.; REGO, S. O. *Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting*. **The Accounting Review**, v. 84, n. 2, p. 467-496, 2009.
- GALLEGO, I. *The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms*. **Managerial Auditing Journal**. v. 19, n. 6, p. 796-810, 2004.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- 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, 2005.
- HENFRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standard -IAS 12 – Income Taxes*, London, 1996. Disponível em: <http://eifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias12.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2020.
- JESUS, L. M. de. **A relação entre contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade**. 2015, 77 f. Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira. Dissertação (Mestrado) Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo-SP, 2016.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. Contabilidade Internacional para graduação: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEZ, A.L.; PASSAMANI, R. R. Book-Tax Differences e sua Relevância Informacional no Mercado de Capitais no Brasil. **Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 2, p.20-37, 2014.

MINAYO, M. C. de S. (Org.). **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. 27. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

NAKAO, S. H. **A adoção de IFRS e o legado da conformidade contábil – fiscal mandatária**: evidências do Brasil. 2012. 62f. Tese (Livre Docência), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 2012.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

RECH, I. J.; PEREIRA, I. V. Tributos sobre o lucro. *In*: Academia Brasileira de Ciências Contábeis *et al.* (org.). **PROCONTAB**: Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de atualização em Contabilidade – Ciclo 1. Porto Alegre: Artmed Panamericana, 2014. p. 127-179. (sistema de Educação Continuada a Distância, v. 3)

SAIKI, T.G.; ANTUNES, M.T.P. Reconhecimento de ativos intangíveis em situação de business combinations: em exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, v. 46, 2010.

SANTOS, E.S.; SALES E CIA, J. N.d. Impactos esperados da harmonização internacional no lucro das empresas brasileiras, na proxy dos ajustes BRGAAP/USGAAP reportados pelas emissoras de ADRs na NYSE. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 3, p. 57-80, 2009.

WAHAB, N.S.A; HOLLAND, K. The *persistence of book-tax differences*. **The British Accounting Review**. v. 47, n. 4, p. 339-350, 2014.