THAIS DE BARROS MEIRA

**APURAÇÃO DO IRPJ POR MEIO DE NORMAS CONTÁBEIS
DESTINADAS À ELABORAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS CONSOLIDADAS:**

Algumas Incompatibilidades nas Combinações de Negócios e Propostas de
Soluções

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO - SP

2020

THAIS DE BARROS MEIRA

**APURAÇÃO DO IRPJ POR MEIO DE NORMAS CONTÁBEIS DESTINADAS À
ELABORAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS:**
Algumas Incompatibilidades nas Combinações de Negócios e Propostas de Soluções

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do Título de Doutora em Direito Tributário, na área de concentração de Direito Tributário, sob orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO - SP
2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Meira, Thais de Barros

APURAÇÃO DO IRPJ POR MEIO DE NORMAS CONTÁBEIS
DESTINADAS À ELABORAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS CONSOLIDADAS: Algumas
Incompatibilidades nas Combinações de Negócios e
Propostas de Soluções; Thais de Barros Meira;
orientador Paulo Ayres Barreto - São Paulo, 2020.

326

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Econômico, Financeiro e Tributário)
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2020.

1. IRPJ. 2. Demonstrações Financeiras
Consolidadas. 3. Combinações de Negócios. 4.
Sistema
Jurídico Tributário. 5. Sistema Contábil. I.
Barreto, Paulo Ayres, orient. II. Título.

Nome: Thais de Barros Meira

Título: Apuração do IRPJ por meio de Normas Contábeis destinadas à Elaboração de Demonstrações Financeiras Consolidadas: Algumas Incompatibilidades e Propostas de Soluções nas Combinações de Negócios

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Doutora em Direito Tributário.

Aprovada em:

Prof.:

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.:

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.:

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.:

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.:

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Para o Martín e para os pequenos Martín e Lucas.

AGRADECIMENTOS

À minha primeira família por todo apoio incondicional. À minha mãe, Magda de Barros Meira, pela ajuda e pelo incentivo. Ao meu pai, Carlos Eduardo Batista Meira, por ter me ensinado que o conhecimento não se perde. Às minhas queridas irmãs, Tatiana de Barros Meira e Thelma Meira Martins, por me lembrarem sempre o significado da amizade.

À minha segunda família, que se formou com o meu marido, Martín Roca Arellano, a primeira pessoa que acreditou que eu poderia completar essa etapa da minha carreira acadêmica e que, com a sua sensibilidade e inteligência, dá sentido diariamente à nossa união. Além disso, agradeço ao Martín pelos maiores presentes da minha vida: meus filhos Martín Roca de Barros e Lucas Roca de Barros.

Ao meu orientador, Professor Dr. Paulo Ayres Barreto, por ser um exemplo de profissional, comprometido com dividir o seu vasto conhecimento e por estar sempre presente na minha vida acadêmica, desde a especialização em Direito Tributário, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, passando pela minha banca de mestrado naquela mesma universidade, e agora como meu orientador nesta fase tão desafiadora.

Aos Professores Drs. Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera pelos conselhos extremamente valiosos apresentados na minha Banca de Qualificação da Tese de Doutorado, que foram lembrados e aplicados diversas vezes durante a execução deste trabalho.

Ao Professor Dr. João Francisco Bianco pelas oportunidades no Instituto Brasileiro de Direito Tributário e por ter me incentivado a fazer o Doutorado.

A todos do Barbosa, Müssnich & Aragão Advogados pela confiança no meu trabalho. Agradeço especialmente ao Paulo Cezar Aragão pela sua generosidade e pelo seu apoio, desde a discussão da própria ideia da tese, indicação de bibliografia, reflexões sobre o tema e revisão do trabalho. Também agradeço ao Maurício Faro pelo companheirismo, ao Luis Henrique da Conceição Costa pelas discussões relacionadas a este trabalho e ao José Otavio Haddad Faloppa pelos comentários ao trabalho. Agradeço, ainda, à equipe que foi essencial para que eu pudesse continuar trabalhando e me dedicar ao Doutorado, em especial ao

Raphael Furtado e Silva, à Marina Cabral de Vasconcellos Pettinelli, à Amanda Cavalcante Lopes Melilo, à Maria Luiza Carneiro Assad, ao Josef Azulay Neto e ao Daniel Litwinczuk Lamarca.

A todos do Machado, Meyer, Sendacz e Ópice Advogados, em especial à Raquel Novais, que me contratou ainda no primeiro ano da Faculdade de Direito e sempre me incentivou a estudar, à Daniella Zagari, um exemplo de profissional e mulher, e ao Marcelo Fortes, que abriu um caminho importante na minha carreira acadêmica ao me indicar para uma vaga de professora assistente no programa *GV Law* da Faculdade Getúlio Vargas, em São Paulo.

À minha amiga Mônica Moya Martins Wolff pela precisa revisão deste trabalho.

Aos meus amigos da Faculdade Getúlio Vargas, em São Paulo, que me acolheram em um excelente ambiente acadêmico: Eurico Marcos Diniz de Santi, Daniel Monteiro Peixoto, Vanessa Rahal Canado, Lie Uema do Carmo e Deborah Kirschbaum.

Aos amigos que participaram dos momentos dos momentos de desespero e felicidade da pós-graduação: Fabiana Carsoni, Francisco Lisboa, Diego Miguita, Diogo Figueiredo, Emmanuel Abrantes, Caio Takano e Fernando Moura.

Às minhas amigas que sempre me apoiaram: Daniela Braghetta, Nathalie Martinez Biazzi, Priscila Jane Minchillo Conde, Ticiane Lima, Tatiana Penido e Maria Inês Sampaio de Castro.

MEIRA, Thais de Barros. Apuração do IRPJ por meio de Normas Contábeis destinadas à Elaboração de Demonstrações Financeiras Consolidadas: Algumas Incompatibilidades nas Combinações de Negócios e Propostas de Soluções. 326 páginas. Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

RESUMO

Por meio da Lei nº 11.638/2007, buscou-se a convergência do sistema contábil nacional com os IFRS. A Lei nº 12.973/14 pretendeu ser exaustiva na determinação dos efeitos fiscais relacionados aos métodos e critérios contábeis existentes, até a data de sua edição, como se depreende do artigo 58 do referido diploma legal, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ. O dispositivo legal retro mencionado prevê que eventuais mudanças nas normas contábeis publicadas, após a edição desse diploma legal, não devem surtir efeitos tributários até que seja editada lei tributária regulando a matéria.

Os principais ajustes realizados pela Lei nº 12.973/14 referem-se às normas contábeis que se destinam às fases de reconhecimento e mensuração contábeis, representadas pela classificação e definição da base para mensuração. No entanto, não foram regulados os efeitos fiscais decorrentes das normas contábeis relacionadas à fase de consolidação, especialmente às normas contábeis que tratam das demonstrações financeiras consolidadas.

Referidos ajustes são, contudo, fundamentais, pois, caso não sejam realizados, pessoas jurídicas individuais que se encontrem exatamente nas mesmas situações terão tratamentos fiscais relativos ao recolhimento do IRPJ de forma diferente, tão somente em virtude da aplicação de normas contábeis relacionadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. A situação é ainda mais gravosa, no caso de combinações de negócios, em que há um grande grau de subjetivismo para fins de registro contábil.

Palavras-chave: IRPJ. Demonstrações Financeiras Consolidadas. Combinações de Negócios. Sistema Jurídico Tributário. Sistema Contábil. Isonomia. Capacidade Contributiva.

MEIRA, Thais de Barros. Assessment of the Brazilian Corporate Income Tax (IRPJ) through Accounting Standards destined to the Drafting of Consolidated Financial Statements: Some Incompatibilities and Proposals for Solutions. 326 pages. Doctorate Degree. Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

ABSTRACT

Law 11,638/2007 aimed at the convergence between the Brazilian accounting system and the IFRS was aimed. Law 12,973/14 was intended to be exhaustive for determining the tax effects related to the accounting methods and criteria existing up to its enactment, as it is verified through article 58 of the aforementioned law, for the purposes of calculating the actual profit, taxable basis of the Brazilian Corporate Income Tax (IRPJ). This legal rule provides that any potential changes in the accounting standards published after the edition of this law should not have tax effects until a tax law is issued regulating the matter.

The main adjustments made by Law 12,973/2014 refer to accounting standards that are intended for the accounting phases of recognition and assessment, represented by the classification and definition of the basis for assessment. However, the tax effects arising from the accounting standards related to the consolidation phase, especially the accounting standards related to the consolidated financial statements.

The above-mentioned adjustments are, however, fundamental, since if they are not made, individual corporate taxpayers that are exactly in the same situations will have different tax treatments related to the payment of the IRPJ, exclusively due to the application of accounting standards related to the drafting of consolidated financial statements. The situation is even worse for the business combinations transactions, in which there is a higher degree of subjectivism for accounting purposes.

Keywords: IRPJ. Consolidated Financial Statements. Business Combinations. Legal Tax System. Accounting System. Equality. Ability to Pay.

MEIRA, Thais de Barros. Apurement de l'Impôt brésilien sur le sur le Revenu des Personnes Morales (« IRPJ ») par le biais de Normes Comptables Destinées à l'Élaboration des États Financiers Consolidés: Certaines Incompatibilités aux Combinaisons d'affaires et Propositions de Solutions. 326 pages. Doctorat. Faculté de Droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2020.

RÉSUMÉ

Par le biais de la Loi n° 11 638/2007, on a envisagé la convergence entre système comptable national et les IFRS. La Loi n° 12.973/14 se voulait exhaustive dans la détermination des effets fiscaux liés aux méthodes et critères comptables existants, jusqu'à la date de sa publication, comme le montre l'article 58 de ladite loi, aux fins de calcul du bénéfice réel, ce qui est la base de calcul de l'impôt brésilien sur le revenu des personnes morales (« IRPJ »). La disposition légale susmentionnée prévoit que toute modification des normes comptables publiées, après la délivrance de ce diplôme juridique, ne devrait pas avoir d'effets fiscaux jusqu'à ce qu'une loi fiscale réglementant la question soit émise.

Les principaux ajustements opérés par la Loi n° 12.973/14 concernent les normes comptables destinées aux phases de comptabilisation et d'évaluation, représentées par le classement et la définition de la base d'évaluation. Cependant, les effets fiscaux résultant des normes comptables liées à la phase de consolidation n'ont pas été réglementés, notamment les normes comptables relatives aux états financiers consolidés.

Néanmoins, ces ajustements sont fondamentaux, car s'ils ne sont pas effectués, les personnes morales individuelles qui se trouvent exactement dans les mêmes situations bénéficieront d'un traitement fiscal différent pour le paiement de l'IRPJ, uniquement en raison de l'application des règles comptables liées à l'élaboration des états financiers consolidés. La situation est encore pire pour les combinaisons d'affaires, où nous trouvons un degré élevé de subjectivisme à des fins comptables.

Mots-clés : IRPJ. États financiers consolidés. Combinaisons d'affaires. Système juridique fiscal. Système comptable. Isonomie. Capacité contributive.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
1. SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO E ALGUNS LIMITES PARA A INCIDÊNCIA DO IRPJ DEVIDO PELAS PESSOAS JURÍDICAS INDIVIDUAIS	25
1.1. Sistema, Sistema Jurídico, Norma Jurídica e Sistema Jurídico Tributário	25
1.2. Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva.....	35
1.3. Renda, Lucro Real e Ganho de Capital	44
1.4. Possibilidade de Tributação da Pessoa Jurídica	54
1.5. Tributação da Pessoa Jurídica Individual no Brasil	68
2. SISTEMA CONTÁBIL E AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS.....	79
2.1. Evolução Histórica da Normatização Contábil Globalmente.....	79
2.2. Evolução Histórica do Sistema Contábil Brasileiro	86
2.3. Elementos do Sistema Contábil Brasileiro e o Processo de sua Aplicação	91
2.4. Postulado da Entidade	98
2.5. Natureza das Demonstrações Financeiras Consolidadas.....	107
2.6. Procedimentos para a Elaboração de Demonstrações Financeiras Consolidadas.....	114
2.7. Exemplos de Divergências entre Demonstrações Financeiras Consolidadas e Individuais.....	129
3. PRINCIPAIS NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS ÀS COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS.....	140
3.1. Conceito de Combinações de Negócios e os Métodos para a sua Contabilização	140
3.2. Procedimentos Específicos para Elaboração das Demonstrações Financeiras Consolidadas.....	148
3.2.1. Avaliação a Valor justo dos Ativos e Passivos	156
3.2.2. Goodwill e Compra Vantajosa	161
3.3. Ajustes nas Demonstrações Financeiras Individuais nas Combinações de Negócios	175
3.4. Business Combinations Under Common Control	178
3.5. Lei nº 12.973/14 - Ajustes Específicos referentes a Combinações de Negócios	188
3.5.1. Ajuste a Valor Justo.....	188
3.5.2. Goodwill e Compra Vantajosa	193
4. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E TRIBUTÁRIAS: QUESTÕES RELACIONADAS ÀS COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS	198
4.1. Formas de Integração das Demonstrações Financeiras e das Demonstrações Tributárias.....	198
4.2. Algumas Vantagens e Desvantagens de Sistemas Únicos ou Duais	202
4.3. Integração das Demonstrações Financeiras e Tributárias no Brasil	210
4.4. Métodos de Solução de Divergências entre Demonstrações Financeiras e Tributárias ...	219
4.5. Proposta para a Solução de Divergências no Cenário Atual	234

5.	ANÁLISE DE CASOS ESPECÍFICOS E SOLUÇÕES PROPOSTAS.....	249
5.1.	Análise de Alguns Casos Específicos	249
5.1.1.	<i>Alienação de Participação Societária de Sociedade sem a Perda de Controle</i>	<i>249</i>
5.1.2.	<i>Aquisição de Participação Societária em Sociedade na qual Há Controle</i>	<i>260</i>
5.1.3.	<i>Combinações de Negócios sob Controle Comum.....</i>	<i>269</i>
5.2.	Outras Propostas de Soluções - Possíveis Alterações na Legislação Tributária	278
5.2.1.	<i>Aspectos Gerais.....</i>	<i>278</i>
5.2.2.	<i>Tributação Consolidada?</i>	<i>279</i>
	CONCLUSÕES.....	293
	BIBLIOGRAFIA	298

INTRODUÇÃO

Objeto

Por meio da Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007, foram introduzidas alterações no sistema contábil visando à sua convergência com os *International Financial Reporting Standards* (“IFRS”).

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, alterou profundamente a legislação fiscal que trata da incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”), com o objetivo de regular os efeitos fiscais das novas normas contábeis que refletem os IFRS.

A Lei nº 12.973/14 pretendeu ser exaustiva na determinação dos efeitos fiscais relacionados aos métodos e critérios contábeis existentes, até a data de sua edição, como se depreende do artigo 58 do referido diploma legal, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ. Mencionado dispositivo legal prevê que eventuais mudanças nas normas contábeis publicadas, após sua edição, não devem surtir efeitos tributários até que seja editada lei tributária regulando a matéria (artigo 58 da Lei nº 12.973/14).

Em outras palavras, aparentemente, caso não haja ajuste específico previsto pela Lei nº 12.973/14, relativamente ao cálculo do lucro real, de acordo com as normas contábeis em vigor, antes da edição desse diploma legal, não seria admitido qualquer ajuste adicional para fins de cálculo do lucro real. Por outro lado, as normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, após a edição da Lei nº 12.973/14, deveriam ser neutras para fins fiscais.

No entanto, a Lei nº 12.973/14 e outras regras do sistema tributário não prescrevem todas as consequências, no que tange ao cálculo do IRPJ, para as hipóteses que estão sujeitas às normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis antes da edição Lei nº 12.973/14. Com efeito, não há uma regra geral que poderia abranger as hipóteses não reguladas de forma expressa pela legislação fiscal.

Problema

O que se pretende demonstrar é que as normas contábeis editadas de acordo com os IFRS são destinadas à elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, a serem apresentadas pelas sociedades controladoras e coligadas a determinadas sociedades. A elaboração de demonstrações financeiras consolidadas decorre da aplicação do postulado da entidade, segundo o qual devem ser classificados como uma entidade contábil qualquer indivíduo, sociedade, grupos de entidades ou sociedades, setor, divisão, que seja tão relevante do ponto de vista dos interessados (tais como, sócios, credores empregados etc.) que justifique a elaboração de relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas, de realizações etc¹.

Por outro lado, o contribuinte do IRPJ, como regra, é a pessoa jurídica individual, conforme eleição feita pelo legislador ordinário. Deve-se sempre ser considerado, portanto, o lucro real apurado por determinada pessoa jurídica individual para que se possa calcular o IRPJ devido. A utilização de lucro real que não reflita os acréscimos patrimoniais de determinada pessoa jurídica individualizada violaria diversos conceitos constitucionais, dentre os quais se destacam os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Dessa forma, o principal questionamento do presente estudo é se as normas contábeis que visam à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas podem ser utilizadas para fins de definição do lucro real da pessoa jurídica individualizada, a ser tributado pelo IRPJ, sem qualquer ajuste, na ausência de previsão legal expressa nesse sentido.

Para ilustrar os problemas decorrentes da necessidade de ajustes mencionados no último parágrafo optou-se por analisar casos referentes às combinações de negócios. Em princípio, uma operação de combinação de negócios pode ser definida como uma reorganização societária em que há aquisição de controle. A aquisição não necessariamente deve ter por objeto efetiva participação societária, sendo suficiente a aquisição de algum

¹ Cf. LOPES, Alexandre; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005, p 34.

negócio da sociedade vendedora. O que é fundamental para a existência de combinação de negócios é a aquisição de controle de partes independentes².

Diversas operações de reorganização societária, especialmente, aquelas relacionadas às operações de *mergers and acquisitions* (M&A), estão sujeitas às disposições do IFRS 3, que deu origem ao Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“Pronunciamento Técnico CPC”) 15 (R1), que trata da combinação de negócios, em que há, em síntese, a consolidação de duas ou mais linhas de negócios desenvolvidos por sociedades independentes, cujos balanços (que já podem representar a consolidação de outros negócios) devem ser consolidados.

A análise da incidência do IRPJ já é complexa no caso de um grupo de sociedades em que têm os seus balanços consolidados, como, por exemplo, quando uma sociedade adquire participação societária de outra sociedade na qual já detém controle. De fato, ainda há um vácuo completo com relação às operações entre entidades sob controle comum, nos seus registros individuais³.

Quando se está examinando a incidência do IRPJ no contexto da combinação de negócios, essa análise é ainda mais desafiadora.

Como será demonstrado, sempre que houver divergências entre as normas contábeis e tributárias, a interpretação e solução de tais divergências devem partir da premissa de que o IFRS foi criado com o objetivo de regular a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas.

Consequentemente, os registros contábeis de algumas operações, realizados de acordo com as normas do IFRS refletidas nas normas contábeis editadas pelo Comitê de

² Como se pretende examinar no presente trabalho, o conceito de controle, utilizado pelo Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), é diferente do conceito de controle definido pela legislação societária. De acordo com o parágrafo 3º do artigo 18 do Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a letra R identifica que esse Pronunciamento Técnico foi revisado, sendo que o número 3 identifica que essa é a terceira revisão.

³ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; BROEDEL LOPES, Alexsandro (Coord.). *Controvérsias jurídico contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 43.

Pronunciamentos Contábeis, não deveriam gerar efeitos fiscais diversos daqueles que ocorreriam caso as operações fossem registradas individualmente.

Para se chegar à referida conclusão, serão examinados os objetivos das normas e princípios contábeis, bem como se é possível considerar que há um Direito Contábil e, ainda, a forma pela qual as normas contábeis se relacionam com as fiscais, para fins de incidência do IRPJ no caso de combinação de negócios.

Tendo em vista o exposto nos últimos dois parágrafos, e a forma pela qual os limites para a incidência do IRPJ e as fases do processo contábil se relacionam, parece ser possível prescrever algumas soluções para as lacunas do sistema tributário quanto à incidência do IRPJ no caso das operações de negócios que abranjam diversas hipóteses fáticas, que não seriam tão genéricas quanto a simples prevalência das normas fiscais sobre as normas contábeis ou vice-versa.

Um exemplo para ilustrar a conclusão preliminar mencionada no último parágrafo é o *goodwill* relacionado à aquisição de participação societária de sociedade na qual a adquirente já detém o controle. Nesse caso, para fins contábeis, não há registro de *goodwill* em conta de ativo, sendo o respectivo valor lançado diretamente no patrimônio líquido da adquirente. Além disso, o *caput* dos artigos 20 a 22 da Lei nº 12.973/14, ao versarem sobre o regime tributário aplicável às fusões, cisões e incorporações, aplicam eempreste regime para o “*saldo [de mais-valia, menos-valia ou ágio por rentabilidade futura] existente na contabilidade na data da aquisição*”. No entanto, a mera forma de evidenciação contábil do *goodwill*, no caso sob análise, não altera a sua natureza jurídica, e, conseqüentemente, o seu tratamento fiscal.

Hipóteses

É possível sustentar, por um lado, que, na ausência de disposição expressa dos efeitos fiscais das normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis quanto à incidência do IRPJ, deve prevalecer a neutralidade de tais normas para fins fiscais, tal como deve ocorrer com as normas contábeis editadas posteriormente à Lei nº 12.973/14.

Por outro lado, pode-se alegar que, via de regra, quando a legislação fiscal não estabelecer um ajuste específico, para fins de determinação dos efeitos das normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a incidência do IRPJ deveria ocorrer em conformidade com essas normas contábeis.

Por meio da tese a ser desenvolvida, pretende-se apresentar propostas de soluções intermediárias entre as duas correntes mencionadas nos dois últimos parágrafos em alguns casos específicos.

Para tanto, será considerado, como premissa, que o processo contábil está dividido nas seguintes fases: (i) o reconhecimento, que consiste, basicamente, na classificação da ação de natureza econômica, (ii) a mensuração, representada pela definição da base para mensuração da referida ação; (iii) a consolidação, por meio da qual, os eventos já capturados e mensurados são organizados para que possam ser apresentados e divulgados; e (iv) a evidenciação, correspondente à demonstração, para os usuários externos à organização, dos processos de reconhecimento e mensuração realizados.

Aparentemente, na fase de reconhecimento contábil, quando houver divergência entre a natureza jurídica de determinado fato e sua classificação com intuito de reconhecimento para fins contábeis, deve prevalecer sua natureza jurídica para determinação da incidência do IRPJ, sob pena de violação ao conceito de renda constitucionalmente delineado, bem como do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No que tange à fase de mensuração contábil, em princípio, parece que não haveria óbices para que o cálculo para fins de incidência do IRPJ fosse feito com base em critérios estabelecidos pela legislação contábil, havendo casos, inclusive, em que a legislação fiscal faz referência expressa aos critérios contábeis para tal fim, como ocorre, por exemplo, no caso do cálculo do ganho de capital apurado com base no Método de Equivalência Patrimonial. No entanto, a utilização de valores diferentes daqueles que refletem o montante da renda com relação à qual exista disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte, em virtude da realização das operações de negócios, não parece ser adequada, como, por exemplo, ocorre no caso de recebimento de contraprestação contingente (ou *earn out*) em que, para fins contábeis, já deve ser reconhecido o valor de tal contraprestação no momento

do registro da operação, ainda que o seu efetivo recebimento possa estar sujeito a condições suspensivas.

Os pontos acima, contudo, não serão analisados no presente trabalho, que terá como foco a fase de consolidação, que envolve “*o processo de combinação e eliminações na acumulação de entidade controladora com entidades controladas com o propósito de produzir demonstrações financeiras de um grupo econômico*”⁴, e os seus efeitos para fins de incidência do IRPJ, especialmente nos casos de combinações de negócios.

A presente tese terá por objetivo demonstrar que, sempre que houver divergências entre as normas tributárias existentes até a edição da Lei nº 12.973/14 para a apuração do IRPJ e aquelas contábeis que tenham por objetivo, exclusivamente, demonstrar os dados de determinadas sociedades de forma consolidada, as normas tributárias deverão prevalecer, especialmente em virtude da aplicação dos princípios da capacidade contributiva, isonomia e em conformidade com o conceito de renda.

Importância do Tema

A importância do tema fica evidente quando lembramos que, no ano de 2018, foram anunciadas 658 transações de *Mergers & Acquisitions – M&A*⁵, sendo que 245 delas tiveram seu valor divulgado, somando o total de USD 36,8 bilhões anunciados no mercado de M&A Brasil⁶.

Muitas dessas transações de M&A estão sujeitas às disposições do Pronunciamento Técnico nº 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que podem produzir efeitos fiscais, especialmente no que tange à incidência do IRPJ.

⁴ Cf. FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson. Teoria da Contabilidade: em busca dos fundamentos do fenômeno contábil. In *Teoria da Contabilidade Financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 14.

⁵ Optou-se por manter esse termo em inglês, pois refere-se de forma genérica a operações de incorporações e aquisições, bem como de outras reestruturações societárias relacionadas à aquisição de participação societária.

⁶ Fusões e Aquisições no Brasil. PWC, dezembro de 2018. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/assessoria-tributaria-societaria/fusoes-aquisicoes/2018/fusoes-e-aquisicoes-no-brasil-dezembro-2018.html>. Acesso em: 02 de setembro de 2019.

Note-se que o Anexo I da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.700, de 14 de março de 2017, alterado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.881, de 03 de abril de 2019, prevê 202 adições que devem ser feitas ao lucro real. No Anexo II da mesma norma há 144 exclusões do lucro líquido, sendo que a maioria das referidas adições e exclusões decorrem da adoção dos novos critérios contábeis.

No entanto, referidas disposições e demais normas espalhadas pelo sistema jurídico tributário não são hábeis a regular de forma expressa todos os efeitos fiscais das operações de M&A sujeitas às disposições do Pronunciamento Técnico nº 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Isso porque, em alguns casos, tais operações são extremamente complexas, podendo envolver uma gama diversa de ativos e passivos de diferentes naturezas jurídicas e que englobam diversas jurisdições.

O que se pretende, por meio da tese a ser desenvolvida, é apresentar, de forma estruturada, propostas de soluções para as referidas lacunas.

O caminho para se chegar às mencionadas propostas de soluções é extremamente interessante, pois envolve não somente a análise da forma de integração das normas contábeis e fiscais, mas diversos conceitos relevantes para o estudo do IRPJ, tais como conceito de renda, momento da ocorrência do seu fato imponible, dentre outros. Além disso, essa solução deve considerar as fases do processo contábil, os princípios contábeis que se aplicam a cada uma dessas fases, bem como a interdisciplinaridade entre as normas fiscais e as normas contábeis.

Metodologia

Para fins metodológicos, optou-se por tratar, no presente trabalho, apenas da incidência do IRPJ nas operações de combinação de negócios, excluindo-se a análise da incidência da Contribuição sobre o Lucro Líquido (“CSLL”). Isso porque, as competências da União Federal para a instituição do IRPJ e da CSLL estão fundadas em diferentes dispositivos constitucionais: como é cediço, o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal,

trata da instituição do imposto sobre a renda, e o artigo 195, inciso I, alínea “c”, da Carta Magna, trata da instituição da contribuição social sobre o lucro.

De qualquer forma, tendo em vista que o ponto de partida de apuração de ambos os tributos é o resultado do exercício apurado de acordo com as normas contábeis e que, no trabalho a ser desenvolvido, serão analisadas as normas contábeis aplicáveis na apuração de resultados das operações de combinação de negócios, os exames e conclusões a serem desenvolvidos serão também relevantes para fins de incidência da CSLL.

Além disso, não serão analisadas as hipóteses em que o IRPJ seja calculado de acordo com o regime de lucro presumido, pois a forma de apuração da base de cálculo por meio desse regime é completamente diversa da apuração do IRPJ devido para o regime de lucro real, e sofre menos influência das normas contábeis. Assim, quando se faz referência a determinada sociedade (incluindo as sociedades controladas, controladoras e não controladoras), nos exemplos abaixo analisados ao longo do presente trabalho, parte-se do pressuposto de que essa sociedade apure o lucro de acordo com o regime de lucro real.

Optou-se ainda, no presente trabalho, por se analisar, especificamente, as questões contábeis aplicáveis às sociedades anônimas, que estão sujeitas às disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (“Lei das Sociedades Anônimas”), embora, nos termos do artigo 3º da Lei nº 11.637/08, as normas contábeis editadas em conformidade com o referido diploma legal também se apliquem às sociedades limitadas de grande porte, assim entendidas as sociedades que, no exercício social anterior, tenham ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais), ou receita bruta anual maior que R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Note-se, ainda, que não será analisada, no presente trabalho, a forma de tributação pelo IRPJ de sociedades domiciliadas no exterior nas quais uma determinada sociedade brasileira tenha investimentos, pois tal tributação está sujeita a disciplina específica, delineada pela Lei nº 12.973/14, que será brevemente analisada na presente tese.

Para solução das lacunas do sistema tributário relacionadas aos efeitos das normas contábeis que tratam das combinações de negócios refletidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 15, para fins de incidência do IRPJ, serão analisados: (i) os conceitos de sistema,

sistema jurídico, normas jurídicas, e sistema jurídico tributário; (ii) os objetivos e os princípios da contabilidade, a possibilidade de se cogitar a existência de um Direito Contábil; (iii) como as normas fiscais se relacionam com as demais normas, considerando-se o conceito de interdisciplinaridade; e (iv) como as normas fiscais se relacionam especificamente com as normas contábeis, considerando-se, nesse caso, inclusive, que, em diversas situações, as normas fiscais fazem remissões expressas a conceitos previstos pelas normas contábeis.

Assim, serão analisadas as normas que são relevantes para determinar a forma pela qual as normas fiscais e contábeis devem se relacionar, especialmente, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

É de fundamental relevância, ainda, a análise dos objetivos e princípios da contabilidade para que se possa situar suas normas como dentro ou fora do sistema jurídico tributário e, até mesmo, do próprio sistema jurídico.

Em seguida, passa-se a demonstrar que a cobrança do IRPJ é sempre feita tendo por base o contribuinte individual, o que demandará a análise do histórico da legislação do IRPJ e de normas relacionadas à incidência desse tributo em transações com partes relacionadas.

Paralelamente, será analisado o postulado da entidade, que deve permear a elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, bem como as normas contábeis específicas que tratam da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas.

Para fins da evidenciação dos problemas decorrentes da adoção de demonstrações financeiras para o cálculo do IRPJ, serão analisadas as normas contábeis relacionadas à elaboração das demonstrações financeiras referentes às combinações de negócios, bem como alguns casos específicos.

Assim, para o desenvolvimento da presente tese, serão analisadas as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) que trata das combinações de negócios, bem como das normas contábeis expressamente mencionadas pelo referido Pronunciamento Técnico. Serão examinadas, ainda, as disposições de outros pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que estão diretamente relacionados à aplicação do

Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), tal como o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3), que trata da combinação da apresentação de demonstrações financeiras consolidadas.

No que tange à análise da legislação, será examinada, ainda, a Lei das Sociedades Anônimas que estabelece a forma pela qual o Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) será integrado ao sistema jurídico brasileiro, bem como as entidades que estão sujeitas às disposições do referido pronunciamento técnico.

Fundamental também será avaliar as disposições da Lei nº 12.973/14 aplicáveis às operações de negócios, as outras normas nacionais que foram alteradas expressamente por esse diploma legal, bem como aquelas que são expressamente mencionadas pela Lei nº 12.973/14.

No que tange à legislação estrangeira, para fins comparativos, será estudado o IFRS 3, que deu origem ao Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), e normas que tratam da integração das normas contábeis com as normas fiscais, quando cabível.

A tese de doutorado que se pretende desenvolver estará baseada, ainda, nas bibliografias nacional e estrangeira aplicáveis ao temo proposto, mais especificamente, livros, artigos em periódicos, dissertações de mestrado e teses de doutorado relacionadas.

Além disso, será realizado o exame das jurisprudências nacional e estrangeira (quando aplicável), bem como a posição das autoridades fiscais já formalizadas por meio de soluções de consultas ou outros atos administrativos.

CONCLUSÕES

Os padrões internacionais de contabilidade estão destinados à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Não há previsão, nos IFRS, de elaboração de demonstrações financeiras individuais. Referidos padrões internacionais de contabilidade tratam apenas de demonstrações financeiras separadas, que não se confundem com as demonstrações financeiras individuais.

A utilização de demonstrações financeiras consolidadas parece ser uma ótima solução para problemas encontrados dentro do sistema contábil, estando, inclusive, em conformidade com um postulado do sistema contábil: o da entidade. Em decorrência desse postulado, os negócios ou operações de uma mesma entidade econômica não teriam conteúdo informativo de preços de mercado. Assim, a relação entre a entidade e seus sócios ficaria restrita aos números do patrimônio líquido, que compreenderia, portanto, compromissos recíprocos entre os entes econômicos objeto de análise e esse grupo específico de interesse na sociedade.

No momento da combinação de negócios, devem ser elaboradas demonstrações financeiras consolidadas pela adquirente, cabendo observar o método de aquisição. Embora existam vantagens e desvantagens decorrentes da aplicação desse método, tal método parece ser o mais adequado para fins contábeis.

Em síntese, no momento da combinação de negócios, o adquirente deve realizar a avaliação do valor justo dos ativos líquidos da adquirida e também deve reconhecer os intangíveis identificáveis que antes não constavam do balanço da adquirida. A diferença entre o valor pago pela aquisição do controle, o valor dos ativos líquidos da adquirida a valor justo, e o valor dos intangíveis identificáveis, corresponde ao *goodwill* (ou valor referente à compra vantajosa).

No que tange à avaliação de ativos e passivos pelo seu valor justo, deve-se destacar que tal valor apenas se baseia no mercado, tendo por objetivo estimar o preço que seria adotado em uma transação entre partes independentes envolvendo determinados ativos e passivos. Para determinados ativos e passivos pode não haver informações e transações de

mercado. Especificamente nos casos em que os ativos e passivos não têm mercado ativo, como destaca Eliseu Martins, a utilização do valor justo tem sido realizada com técnicas que estão sujeitas a significativos erros e manipulações.

A mensuração do *goodwill* (ou compra vantajosa) como valor residual implica que tal valor reflete a soma dos erros de mensuração em todos os outros ativos e passivos, bem como qualquer pagamento em excesso e a supervalorização da contraprestação. Essas duas propriedades resultam no fato de que o *goodwill* (ou compra vantajosa) também pode ser associado a maiores assimetrias informacionais do que outros ativos reconhecidos nas demonstrações financeiras.

Portanto, pode-se verificar que, no âmbito do sistema contábil foram feitas duas eleições que são relevantes para o presente trabalho referentes à etapa de consolidação do processo contábil: (i) elaboração de demonstrações financeiras consolidadas; e (ii) utilização do método de aquisição para fins de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas pela adquirente de determinados negócios em combinações de negócios. Tais escolhas são coerentes com os objetivos do sistema contábil. De qualquer forma, mesmo dentro do sistema contábil, tais escolhas podem gerar alguns problemas e controvérsias.

Ocorre que o sistema jurídico tributário está fundado em elementos completamente diferentes daqueles que compõem o sistema contábil, elementos esses que representam os objetivos do sistema jurídico tributário.

Também dentro do sistema jurídico tributário, são realizadas escolhas, e uma das mais relevantes para o presente trabalho é a cobrança do IRPJ da pessoa jurídica individual, e não de grupos de pessoas jurídicas. Nesse sentido, a renda sujeita à tributação pelo IRPJ corresponderá ao aumento do patrimônio da pessoa jurídica **individual**.

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, alterou profundamente a legislação fiscal que trata da incidência do IRPJ, com o objetivo de regular os efeitos fiscais das novas normas contábeis que refletem os IFRS.

As regras gerais previstas pela Lei nº 12.973/14 são claras nos seguintes sentidos:

(i) as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o sistema contábil vigente, até a edição da Lei nº 12.973/14, somente podem sofrer os ajustes específicos previstos no referido diploma legal; (ii) as alterações no sistema contábil que influenciem a forma de elaboração das demonstrações financeiras referentes ao período posterior à Lei nº 12.973/14 devem ser neutras para fins fiscais, exceto se houver disposição expressa no sistema jurídico tributário tratando de tais efeitos.

No entanto, pode-se afirmar que, de forma geral, o legislador preocupou-se em implementar diversas regras relacionados aos efeitos fiscais decorrentes da aplicação das novas normas do sistema contábil nas etapas de mensuração e classificação. Em síntese:

- (A) Na fase de **reconhecimento** do processo contábil, prevalece a aplicação do princípio da essência sobre a forma. Consequentemente, há diversos casos em que a discrepância entre a forma de contabilização e as características jurídicas da transação são demasiadamente evidentes, como se verifica, por exemplo, no caso do *leasing*.
- (B) Na fase de **mensuração** do processo contábil, geralmente, de acordo com as normas contábeis convergentes ao IFRS, deve ser utilizado o valor justo dos ativos e passivos. No entanto, nos casos em que os ativos e passivos não têm mercado ativo, a utilização do valor justo tem sido realizada com técnicas que estão sujeitas a significativos erros e manipulações. A cobrança do IRPJ com base no valor justo, portanto, parece violar alguns princípios do sistema tributário, como, por exemplo, a realização da renda.

A Lei nº 12.973/14, contudo, implementou poucos ajustes específicos relacionados à etapa de consolidação do processo contábil, que se destinam, dentre outros objetivos, à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas.

O cálculo do IRPJ com base, exclusivamente, em normas contábeis destinadas às demonstrações consolidadas, sem ajustes além daqueles já previstos pela Lei nº 12.973/14, pode gerar inconsistências dentro do sistema jurídico tributário.

Dentre tais inconsistências, destaca-se o fato de que duas pessoas jurídicas que realizem transações idênticas podem vir a ser tributadas de forma diversa, apenas porque uma delas esteja obrigada a consolidar as suas demonstrações financeiras e outra pessoa jurídica não.

Note-se que o legislador poderia ter estabelecido que o tratamento fiscal aplicável às pessoas jurídicas individuais obrigadas à apresentação de demonstrações financeiras consolidadas seria diferente daquele destinado às pessoas jurídicas individuais que não estão obrigadas à sua apresentação. A título exemplificativo, vale destacar que, no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, foi conferida a faculdade de tributação da renda de um grupo de pessoas jurídicas de forma consolidada. Tal faculdade, contudo, foi revogada, não havendo solução semelhante no sistema tributário atualmente em vigor.

No caso de combinações de negócios, a existência de inconsistências decorrentes da adoção de normas contábeis destinadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas para fins de apuração do IRPJ é ainda mais evidente. A ausência de regulamentação da combinação de negócios sob controle comum é um exemplo concreto das inconsistências que podem ser geradas em virtude da adoção das demonstrações financeiras consolidadas para fins de apuração do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas de forma individualizada.

Isso porque, como demonstrado, na ausência de regulamentação dos efeitos contábeis de tal espécie de combinação de negócios, diferentes critérios contábeis podem ser adotados pelos contribuintes para refletir os efeitos da transação.

Como se não bastasse, no caso de combinações de negócios sob controle comum, independentemente da estrutura societária que se adote, a informação contábil disponível é sempre a mesma. Consequentemente, as demonstrações financeiras não captam as nuances decorrentes de cada uma das formas a serem utilizadas pelos contribuintes para estruturarem os seus negócios.

O que se propõe é que, sempre que duas pessoas jurídicas realizarem a mesma transação, os efeitos fiscais relacionados ao IRPJ devem ser os mesmos, em virtude da

aplicação do princípio da isonomia, e, em última instância, em razão da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Consequentemente, sempre que os efeitos contábeis de tais transações forem diferentes, unicamente, em virtude da aplicação de normas contábeis referentes à etapa de consolidação das demonstrações contábeis, em decorrência da aplicação do postulado contábil da entidade, o aplicador da norma tributária deve desconsiderar os efeitos contábeis, em virtude da aplicação do princípio da isonomia, da capacidade contributiva, e, ainda, de acordo com a análise sistemática do sistema jurídico tributário que elegeu a pessoa jurídica individual como contribuinte do IRPJ.

Uma opção para acabar com as inconsistências acima descritas que, inclusive, vem sendo analisada pela Receita Federal do Brasil, é a utilização de demonstrações tributárias totalmente independentes das demonstrações financeiras, utilizadas para fins contábeis. Essa, contudo, não parece ser a solução mais apropriada, não somente em virtude dos custos decorrentes de sua implementação, mas, por parecer ser um retrocesso na forma de integração das demonstrações financeiras e demonstrações tributárias.

Outra opção, na linha do que o legislador ordinário fez por meio da Lei nº 12.973/14, seria a previsão de ajustes a serem realizados no lucro contábil (*i.e.*, lucro líquido) para se chegar ao lucro tributário (*i.e.*, lucro real). A principal desvantagem dessa opção é que, provavelmente, o legislador ordinário, não teria condições de mapear todas as hipóteses em que são necessários ajustes em virtude da aplicação das normas contábeis destinadas à etapa de consolidação para fins de apuração do IRPJ.

Por fim, poderia ser analisada a possibilidade de tributação das entidades que estão obrigadas à apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de forma consolidada também.

BIBLIOGRAFIA

ABE, Cesar Henrique Shogi. Teorias Contábeis sobre o Patrimônio Líquido e a Teoria da Renda-Acréscimo Patrimonial. Dissertação de Mestrado: São Paulo, FEA-USP, 2007.

ABOUT the FASB. *Financial Accounting Standards Board*. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>. Acesso em: 30 de julho de 2019.

Accounting for Business Combinations Under Common Control. *European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG*. Disponível em https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBCUCC_DP.pdf. Acesso em 13 de janeiro de 2020.

AGUIAR, NINA. *Tributación y Contabilidad: Una Perspectiva Histórica y del Derecho Comparado*. Granada: Ruiz de Aloza, 2011.

ALCOVER, Pilar Gimenez. *El derecho en la teoría de la sociedad de Niklas Luhmann*. Barcelona: Bosch Editor, 1993.

AMARO, Luciano. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

AMARO, Luciano; TAKATA, Marcos. Amortização fiscal de ágio já amortizado contabilmente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 243, São Paulo, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSLL: Os Efeitos Tributários do Impairment no Novo Regulamento do Imposto de Renda. In: DONIAK JR., Jimir (Coord.) *Novo RIR – Aspectos Relevantes do Regulamento do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier, 2019.

_____. *O Direito Contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras*. São Paulo: Prognose Editora, 2010.

ARAGÃO, Paulo Cezar. A Lei das sociedades anônimas e os padrões contábeis internacionais (IFRS): uma convivência nem sempre harmônica. In: VENÂNCIO FILHO, Alberto Lobo; SILVEIRA, Carlos Augusto da; ROSMAN, Luiz Alberto Colonna. *Lei das S.A. em seus 40 anos*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.) *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas Jurídicas, Sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v. 21, 2007.

AYRES BARRETO, Paulo. A Tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente aceitos. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008.

_____. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Tributação na Lei nº 12.973/14. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 125, 2015.

_____. Tributação na Lei nº 12.973/14. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 125, 2015.

AZEVEDO, Renato Ferreira Leitão. Entidade e Continuidade: reflexões sobre a base conceitual e a estrutura hierárquica dos Postulados e Princípios da Contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 7, n. 14, jan. 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BANK, Steven A. Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax. *William. & Mary Law Review*, Williamsburg, v. 43, i. 2, , 2001.

BARROS, Thiago de Sousa; RODRIGUES, Ana Maria Gomes. Concentração de atividades empresariais: uma análise das combinações de negócios e dos ativos intangíveis no Brasil. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 4, n. 2, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BENETI, Sidnei Agostinho. Doutrina de Precedentes e Organização Judiciária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 246, p. 318-340, set. 2007.

BENSTON, George J.; HARTGRAVES, Al L. Enron: What Happened and What We Can Learn From It. *Journal of Accounting and Public Policy*, Elsevier, v. 21, 2002.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 2012.

BEYERSDORFF, Martin et al. *International GAAP 2014: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Report Standards*, Wiley, 2014.

BIANCO, Francisco. Impairment: Reflexos Contábeis e Tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____.; PEDROSA JR, Marcio. Condições para um Diálogo Normativo entre o Direito Contábil e o Direito Tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coord.). *Direito Tributário - Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*, São Paulo: Editora IBDT, 2019.

_____. Ainda o Ágio Pago na Aquisição de Investimento. In: EVARISTO PINTO, Alexandre et al. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. Aparência Econômica e Natureza Jurídica In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alessandro (Coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

BIFANO, Elidie Palma. A Incidência do Imposto sobre a Renda sob o Regime Introduzido pela Lei nº 12.973/14. In: ROCHA, Sérgio André (coord). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. Vol. 4. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. As Novas Normas de Convergência Contábil e seus Reflexos para os Contribuintes. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Contabilidade e direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coordenadores). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Influência do Tratamento Contábil nas Novas Regras de Tributação. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. Reorganizações Societárias e Combinação de Negócios – Temas Atuais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 198, mar. 2012.

_____; SANTOS, Ramon Tomazela. A tributação conjunta das sociedades. 25 de janeiro de 2019. IBET. Disponível em <https://www.ibet.com.br/a-tributacao-conjunta-de-sociedades-por-elidie-palma-bifano-e-ramon-tomazela-santos/>. Acesso em: 19 de agosto de 2019.

_____; FARJERSZTAJN, Bruno. Reflexões sobre o Tratamento Tributário de Ganhos em Transações de Capital. In: EVARISTO PINTO, Alexandre et al. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019.

BIONDI, Yuri. The Firm as an Enterprise Entity and the Tax Avoidance Conundrum: Perspectives from Accounting Theory and Policy. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, De Gruyter, vol. 7, abr. 2017.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BORELLI, Marcia Tadeu. *Demonstrações consolidadas sob a ótica de uma entidade econômica: o caso específico de uma instituição financeira*. Dissertação de mestrado, São Paulo, USP, 2005.

BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

_____. *Imposto de Renda*. São Paulo: APEC, 1969.

_____. *Imposto de Renda: pessoa jurídica*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

BULYGIN, Eugenio. Sobre la regla de reconocimiento. In: BACQUÉ, Jorge A. et al (Org.). *Derecho, filosofía y lenguaje: homenaje a Ambrosio L. Gioja*. Buenos Aires; Astrea, 1976.

BUSINESS Combinations under Common Control. *IFRS*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/>. Acesso em: 09 de setembro de 2019.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPEDELLI, Laura Romano. *Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, FGV, 2016.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.) *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária: CEEU, 1986.

CANUTO, Enrique de Miguel. Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios. *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Madrid, n. 433, abr. 2019.

CARMO, Carlos Henrique Silva; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luis Nelson Guedes de Carvalho. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 22, n. 57, pp. 242-262, dez. 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. Malheiros: São Paulo, 2001.

CARVALHO, Carla Carvalho; RODRIGUES, Ana Maria; FERREIRA, Carlos. The Recognition of Goodwill and Other Intangible Assets in Business Combinations – The Portuguese Case. *Australian Accounting Review*, CPA Australia, vol. 26, 2016.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico*. São Paulo: Quartier Latin, 2005,.

CARVALHO, Nelson. CARMO, Carlos Henrique Silva do. A Primazia da Essência sobre a Forma na Prática Contábil. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2013.

_____. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Org.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010, pp. 174-184.

CARVALHO, Nelson. Instrumentos Financeiros Híbridos. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

_____; MIGUITA, Diego. *Partes relacionadas: interrelação entre controle contábil e controle tributário*. Apresentação ao GEDEC. 26 de agosto de 2015. Disponível em https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/apresentacao_gedec_partes_relacionadas_26_de_agosto_prof_nelson_carvalho_e_diego_miguita_-_versao_final.pdf. Acesso em: 13 de agosto de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Não-incidência do ICMS na atividade de provedores de acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, out. 2001.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____; SOUZA, Priscila de. *O Direito Tributário entre a Forma e o Conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 12.

CEARNS, Kathryn. IFRS and M&A: more transparency but a cost. *International Financial Law Review*, v. 24, n. 7, Issue July 2005.

CATTY, James P. IFRS: Guia de Aplicação do Valor Justo. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dados Setoriais 2008/2012. *Receita Federal*. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/DadosSetoriais2008_2012.pdf. Acesso em: 16 de novembro de 2019.

CHARNESI, Heron. *Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

COELHO, Antonio Carlos; MARTINS, Eliseu. Análise das demonstrações financeiras de bancos estatais brasileiros em face do postulado da entidade. *Revista de Economia e Administração*, v. 5, n. 1, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Ofício nº 20/2018/CVM/SEP/GEA-5. 14 de fevereiro de 2018. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/companhias/consultas/refazimento/anexos/2018/Oficio_202018_SEI_19957007713-2017-80.pdf, Acesso em: 02 de setembro de 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Processo Administrativo nº RJ 2013/7943. Relator: Roberto Tadeu Antunes Fernandes, Reg. nº 8970/14, 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Processo Administrativo nº RJ 2010/16665. Relator: Otavio Yazbek, 2011.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Processo Administrativo nº RJ 2010/16665. Relator: Alexsandro Broedel Lopes, 2011.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Celso de Paula Ferreira da; SILVEIRA, Ricardo Maitto. O Conceito de Valor Justo e seus Reflexos Tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CRUZ FILHO, Manoel Ribeiro. *Teoria e Prática de Consolidação de Balanços*. São Paulo, Saraiva, 1978.

CUNHA, Fábio da Lima. O Imposto de Renda e a Juridicização da Contabilidade: O Conceito de Renda no Direito Tributário e suas Relações com a Ciência Contábil. Dissertação de Mestrado, São Paulo, Faculdade de Direito da USP, 2013.

DAHMAH, Firas N.; DURAND, Robert B.; WATSON, John Watson, The value relevance and reliability of reported goodwill and identifiable intangible assets. *The British Accounting Review*, v. 41, i. 2, jun. 2009.

DELGADO, Carlos Henrique Cosara. *A Integração das Normas Contábeis Internacionais e seus Reflexos no Imposto sobre a Renda*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, USP, 2017.

DERZI, Misabel; MOURA, Fernando. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais

eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

_____. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DESAI, Mihir A. The Degradation of Reported Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives*, v. 19, n. 4, 2005.

DETZEN, Dominic; ZÜLCH, Henning. a The value relevance and reliability of reported goodwill and identifiable intangible assets. *The British Accounting Review*, v. 41, i. 2, jun. 2009.

DIAS, Karem Jureidini Dias; LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresa-veículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização de igualdade tributária. In *Análise de Casos sobre Aproveitamento de Ágio: IRPJ e CSLL*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício (Org.). São Paulo: MP Editora, 2016.

_____. O aproveitamento do ágio: comparativo com a nova legislação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 125, 2016.

_____. O ágio no contexto do planejamento fiscal e a posição do Tribunal Administrativo. *Revista Tributária das Américas*, v. 05, 2012.

_____. O Ágio e a Intertextualidade Normativa. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Conceito de norma jurídica como problema de essência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Conflito de Normas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ELKINS, David. Horizontal equity as principle of tax theory. *Yale Law Policy Review*, N. Heaven, v. 24, iss. 1, 2006.

EPSTEIN, Barry J.; JERMKOWICZ, Eva K. *Intepretation and Aplication of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2010.

ERNST & Young Llp. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

FARO, Maurício; MEIRA, Thais de Barros. Renegociação de Dívidas: Reflexos do IRPJ e da CSLL sobre os Valores Justos Registrados na Troca de Passivos Financeiros. In: EVARISTO PINTO, Alexandre et al. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019.

_____; MEIRA, Thais de Barros. A jurisprudência do CARF sobre o aproveitamento do ágio e as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 627. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, Vida e Morte do Regime Tributário de Transição. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Direito Contábil: fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2013.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERREIRA, Felipe Ramos. *Book-Tax differences e Gerenciamento de Resultados no Mercado de Ações no Brasil*. Dissertação de Mestrado, Espírito Santo, FUCEPE, 2016.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson. Teoria da Contabilidade: em busca dos fundamentos do fenômeno contábil. In *Teoria da Contabilidade Financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda: uma Proposta de Diálogo com a Contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. *Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FREEDMAN, Judith. Treatment of Capital Gains and Losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.) *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD. 2005.

_____; MACDONALD, Graeme. The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles. *Oxford University Centre for Business Taxation*, Oxford, Working Papers, 2008, p. 5.

FUSÕES e Aquisições no Brasil. PWC, dezembro de 2018. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/assessoria-tributaria-societaria/fusoes-aquisicoes/2018/fusoes-e-aquisicoes-no-brasil-dezembro-2018.html>. Acesso em: 02 de setembro de 2019.

GELBKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GENY, François. O particularismo no direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 20, pp. 6-31, mai. 1950. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11459>. Acesso em: 04 de novembro de 2019.

GODOY, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GROSSFELD, Bernhard. Global Accounting: A Challenge for Lawyers. In: NORTON, Joseph J.; ROGERS, C. Paul (Coord.). *Law, Culture, And Economic Development: A Liber Amicorum For Professor Roberto Maclean*. London: The British Institute of International and Comparative Law, 2007.

GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía*, s. l., n. 43, 2015.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do Conceito de Alienação para Fins de Apuração do Ganho de Capital. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 230, 2014.

HADDAD, Gustavo Lins; PAES, Gustavo Duare. Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura na Lei 12.973 e o Goodwill na Combinação de Negócios – Aproximações e Distanciamentos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos Tributários dos Efeitos Contábeis Decorrentes da Avaliação a Valor Justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

HAHLON, Nakaya Michelle; SHEVLIN, Terry. Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues. *Tax Policy and the Economy*, v. 19, 2005.

HARNEY, Edward; O'CONNOR, Stephen. *Tax Accounting and Financial Statement Principles Applicable to Business Combinations 24th Annual Federal Tax Conference of the University of Chicago Law School*. Taxes: The Tax Magazine, v. 49, n. 1, jan. 1971.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. *Accounting Theory*. 5. ed. Massachusetts: Irwin McGraw-Hill, 1992.

HEUCHEMER, Claus. Use of financial statements in mergers and other types of business ventures. *International Business Lawyer*, Chicago, v. 17, n. 4, abr. 1989.

HOW measurement approaches could apply. *IFRS*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2019/april/iasb/ap23a-bcucc.pdf>. Acesso em: 24 de setembro de 2019.

IFRS. *Conceptual Framework for Financial Reporting*, março de 2018.

INTERNATIONAL Accounting Standards and International Financial Reporting Standards in Belgium: The Revaluation of the Relationship between Accounting and Taxation, *European Taxation*, v. 45, n. 5, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

IVO, Gabriel. Direito Tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

IVO, Gabriel. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 98, 2006.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Teoria da firma: Comportamentos dos administradores, custos de agência e estrutura da propriedade. *Revista de Administração de Empresas*, vol. 48, n. 2, abr-jun 2008.

KAPLOW, Louis. A Note on Horizontal Equity. *Florida Tax Review*, Florida, v. 1, iss. 3, dez. 1992.

KELSEN, Hans. *Contribuciones a la teoria pura del derecho*. Ciudad de Mexico: Fontamara, 1999.

_____. *Que es la teoria pura del derecho?* Ciudad del Mexico: Distribuciones Fontamara, 2013.

_____. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

_____. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOMPARATO, Fabio Konder. *Estudos e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações Financeiras de Grupos de Empresas no Padrão IFRS e a Tributação em Bases Universais no Brasil. *Direito Tributário Atual*, v. 40, 2018.

_____. Tax Books Deviations from Accounting: Brazil's Long Standing Case of Goodwill. *Intertax*, London, v. 45, issue 10, 2017.

KRIMPMANN, Andreas. *Principles of Group Accounting*. Cornwall: TJ International, 2015.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAMB, Margaret; ROBERTS, Alan. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, v. 28, n. 3, 1988.

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LIMA, Luis Murilo Strube. *IFRS: Entendendo e Aplicando as Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. A “Política do Balanço” e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

_____; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; BROEDEL LOPES, Alexsandro (Coord.). *Controvérsias jurídico contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012.

LOPES, Tatiana. As Ações que não estão mais no Patrimônio Líquido: Impactos Fiscais e Societários da Classificação Contábil de Ações Preferenciais como Passivos Financeiros. In:

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Cidade do México: Herder México, 2005.

MACHADO, Itamar Miranda. *Consolidação das demonstrações contábeis quando ocorre aquisição de controle de empresas durante o exercício social*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, USP, 2002.

_____.; DOS SANTOS, Ariovaldo. Demonstrações Consolidadas Pró-Forma: Importância Avaliada em um Caso Real. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 1, n. 34, jan./abr. 2004

MACKENZIE, Bruce [et al.] *IFRS 2012: interpretação e aplicação*. Porto Alegre: Bookman, 2013.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Sistema Brasileiro de Precedentes*. 2. ed. em e-book baseada na 2. ed. impressa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MANZON, Gil B.; PLESKO, George A., The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income (May 2001). MIT Sloan Working Paper n. 4332-01. *SSRN Electronic Journal*, n. 55, 2003.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo e COSTA, Sérgio de Freitas. (Org.) *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto de Direito Tributário, 2017.

_____. A Tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro (Coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Depurações do Lucro Contábil para Determinação do Lucro Tributável. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. O tratamento do ágio e do deságio para fins tributários e as modificações da Lei nº 12.973 (comparações entre dois regimes). *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 84, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

_____. Questões Atuais sobre o Ágio – Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

MARTINEZ, Eduardo Guimarães. *Essência sobre a Forma na Interface Jurídico-Contábil: o Ágio Interno nas Demonstrações Individuais*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, USP, 2015.

MARTINS, Eliseu. Alguém errou para chegarmos à proposta da nova DRF – Declaração do Resultado Fiscal. *Pensamento Contábil*. 19 de novembro de 2019. Disponível em <https://pensamentocontabil.com.br/2019/11/19/alguem-errou-para-chegarmos-a-proposta-da-nova-drf-declaracao-do-resultado-fiscal/>. Acesso em 20 de novembro de 2019.

_____. *Análise Avançada das Demonstrações Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2018. 2ª ed.

_____. Ensaio sobre a evolução do uso e as características do valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

_____; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Intangível – Sua Relação Contabilidade/Direito – Teoria, Estruturas Conceituais e Normas – Problemas Fiscais Hoje. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

_____; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização Contábil: Ensaio Sobre Sua Evolução e o Papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, set. 2007. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7724>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

MARTINS, Natanael. A Lei nº 12.973/14 e o Novo Tratamento Tributário Dado às Combinações de Negócios – Pronunciamento Técnico CPC 15. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 6, São Paulo: Dialética, 2015.

MASON, Ruth. Tax Expenditures and Global Labor Mobility. *New York University Law Review*, New York, v. 84, mar. 2009.

MCMANUS, Kieran John. Demonstrações Financeiras de Grupos de Empresas no Padrão IFRS e a Tributação em Bases Universais no Brasil. harmonização contábil. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S.A.: alterações das Leis 11638/07 e 11941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MEIRA, Thais de Barros; SILVA, Raphael Furtado e. Necessidade de Revisão das Regras de Dedutibilidade de Royalties Referentes a Marcas, Patentes e Assistência Técnica, Administrativa e Semelhantes. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; MOREIRA, Francisco Lisboa. (Org.). *Manual de Preço de Transferência BEPS*. Brasil & OCDE. Vol. 2. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

MILLER-NOBLES, Tracie; MATTISON, Brenda; MATSUMURA, Ella Mae. Horngren's Accounting, Estados Unidos da América: Pearson, 2013. 12ª ed.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV. 9. ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2012.

MIYAUTI DE JESUS, Leticia. *A relação entre a contabilidade societária e tributária no Brasil após a adoção das normas internacionais de contabilidade*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, UNIFESP, 2018.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Vol. 1. 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano*. 17. ed. São Paulo: Forense, 2017.

MUSGRAVE, Richard A. A. Horizontal equity: further note. *Florida Tax Review*, Florida, v.1, iss. 6, 1993.

_____. Progressive taxation, equity and tax design. In: SLEMROD, Joel (ed.). *Tax Progressivity and Income Inequality*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1994.

_____; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas. Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus: São Paulo: EDUSP. 1980, p. 245-256.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de direito fiscal*. Vol. 1. São Paulo: Almedina, 2005.

NAKAYAMA, Wilson Kazumi. Divulgação de Informações sobre Operações de Combinação de Negócios na Vigência do Pronunciamento Técnico CPC 15. Dissertação de Mestrado, São Paulo, FEA-USP, 2012.

NAST, Marcel. Le Probleme de la Personnalite Juridique. *Revue Critique de Legislation et de Jurisprudence*, Paris, n. 40, nov. 1911

NATALE, Marcelo; QUERQUILLI, Alexandre Garcia. Aspectos Relevantes do Desdobramento do Custo de Aquisição de Investimento Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido. In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (Org.). *Impactos Tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2019.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta e SAMIOS, Eva Machado Barbosa. *Niklas Luhmann: a Nova Teoria dos Sistemas*. Porto Alegre: UFRGS, Ed. da Universidade, 1997.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto da Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, 2003.

NOVAIS, Raquel; TONANNI, Fernando. Ágio – Novo Regime Jurídico e Questões Atuais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. GOMES, Bruno. A Prevalência da Forma sobre a Natureza Jurídica e a Essência Econômica – o Ágio nas Operações dentro do Mesmo Grupo de Empresas. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2010.

OATS, Lynne; TUCK, Paul. *Accounting Principles for Tax Purposes*. 4. ed. West Sussex: Bloomsbury Professional, 2010.

OLIVEIRA, Eduardo Alves de. *Disponibilidade Econômica do Fair Value*. Tese de Doutorado, São Paulo, USP, 2017.

PACTER, Paul. Consolidations and Deferred Income Taxes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, New Jersey, v. 9, issue 3, jul. 1994.

PAUGAM, Luc; ASTOLFI, Pierre; RAMOND, Olivier Accounting for business combinations: Do purchase price allocations matter? *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 34, i. 4, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. em e-pub. São Paulo: Saraiva, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. 1. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

POLIZELLI, Victor. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o modelo adotado no Brasil. In: COSTA, Alcides Jorge et al (Coord.). *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v. 24, 2010.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais. Parte geral. Introdução pessoas físicas e jurídicas. Atualizado por Judith Martins-Costa, Gustavo Haical e Jorge Cesa Ferreira da Silva, 2012.

POTENTIAL equity investors in BCUCC. *IFRS*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2019/july/iasb/ap23a-bcucc.pdf>. Acesso em: 24 de setembro de 2019.

PROCHIZKA, David; MOLIN, Jan Molin, Book-tax conformity: The review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe. *eJournal of Tax Research*, v.14, n. 1, 2016.

PWC. *Manual de Contabilidade IFRS/CSP: Demonstrações Financeiras Consolidadas*. São Paulo: SaintPaul, 2011.

QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____; LOPES, Alexsandro. O Direito Contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro (Coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

_____; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2013.

_____; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____; Rodrigo de M. Pará Diniz. Alienação de Investimentos sem Perda de Controle. In EVARISTO PINTO, Alexandre et al. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019.

REALE, Miguel. *Direito Natural/Direito Positivo*. São Paulo: Saraiva, 2012.

RECH, Ilirio. Jose; PEREIRA, Ivone Vieira. Valor justo : análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa. *Custos e Agronegócio on line*, v. 8, n. 2, 2012.

REGIMENTO Interno. *Comitê De Pronunciamentos Contábeis – CPC*. Disponível em <http://cpc.org.br/regimento.htm>. Acesso em: 13 de agosto de 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, abr. 2011.

ROCHA, Sérgio André. Questões Fundamentais do Imposto de Renda após a MP nº 627. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROMERO, Enrique Corona. Efecto Impositivo y Tributario de la Reforma Contable. Especial Referencia a las Cuentas Anuales Consolidadas. *Revista De Contabilidad*, v. 7 (Especial), 2004.

RUDER, David S.; CANFIELD, Charles T; HOLLISTER, Hudson T. Creation of World Wide Accounting Standards: Convergence and Independence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, Chicago, v. 25, n. 3, 2005.

SANTOS, Ariovaldo dos; MACHADO, Itamar Miranda. Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial: erro na contabilização de dividendos quando existem lucros não realizados. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 16, n. 39, p. 7-19, dez. 2005.

SARQUIS, Raquel Wille; SANTOS, Ariovaldo dos. Eliminação da consolidação proporcional: análise da adequação da decisão do IASB. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, 2019, p. 213. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/145501/139487>. Acesso em: 14 de agosto de 2019.

SCHANE, Sanford A. Corporation is a Person: the language of a legal fiction. *Tulane Law Review*, New Orleans, n. 61, iss. 3, 1986-1987.

SCHANZ, Deborah; SCHANZ, Sebastian. Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of the One-Book System in EU Member States. *European Accounting Review*, vol. 19, n. 2, 2010.

SCHAPIRO, Donald. *COMMENT. The Business Lawyer*, v. 26, n. 2, 1970.

SCHWARCZ, Steven L. *Enron and the Use and Abuse of Special Purpose Entities in Corporate Structures*, 70 University of Cincinnati Law Review 1309-1318.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Direito tributário*. 8 ed. em e-pub. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade”. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 190.

_____. Nova contabilidade e tributação da propriedade a beneficial ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Tratamento tributário do ágio: considerações sobre seu fundamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 100, 2008.

_____; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. In: MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo et al (Coord.). *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v.30, 2014.

_____; TERSI, Vinicius Feliciano. As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária? In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; Fábio Pallaretti Calcini (Coord.). *Imposto sobre a Renda – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014*. São Paulo: Atlas, 2015.

SHALEV, Ron. *Recognition of Non-Amortizable Intangible Assets in Business Combinations*. Working Paper. Columbia University Graduate School of Business., Columbia, 2007.

SHAVIRO, Daniel. The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal. *Georgetown Law Journal*, Washington D.C., v. 97, 2007.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1985.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Fato Gerador do Imposto de Renda. In: *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUZA, Maíra Melo de. Características dos intangíveis identificáveis e do *goodwill* reconhecidos nas combinações de negócios realizadas nas empresas de capital aberto brasileiras. *Revista Capital Científico*, Curitiba, v. 14, n. 1, 2016.

_____. *Value Relevance do Nível de Disclosure das Combinações de Negócios e do Goodwill Reconhecido nas Empresas Brasileiras*. Tese de Doutorado: Florianópolis, Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.

STANDERSKI, Wlademiro. *Consolidação de Balanços de Empresas Nacionais e Multinacionais*. São Paulo: Livraria Pioneira, 1976.

STANGER, Abraham M. Accounting for Business Combinations: Choice or Dilemma. *St. John's Law Review*, New York, v. 44, i. 5, art. 62, 1970, p. 865.

STEEL, Alexandre et al. Les 10 étapes d'un Purchase Price Allocation, un exercice pas seulement réservé aux groupes cotés. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*. Liège, v. 5, 2017.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. New York, London: WW. Norton & Company, 2000.

STUDY Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. *U.S. Securities and Exchange Commision*. Disponível em <https://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>. Acesso em: 10 de setembro de 2019.

TANCINI, Gustavo Raldi. *Combinações de negócios no Brasil: o que direcionou a alocação do goodwill nas empresas integrantes do IBr-A?* Tese de Doutorado, São Paulo, USP, 2017.

TARTUCE, Flávio. *Direito Civil*. Vol. 1. 14. ed. São Paulo: Forense, 2018.

TERSI, Vinicius Feliciano Tersi. *A Fixação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do padrão IFRS*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, USP, 2016.

TILBERY, Henry. *A Tributação dos Ganhos de Capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

TIPKE, Klaus. *Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário*. In: MACHADO, Brandão. (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TONANNI, Fernando; GOMES, Bruno. *O Conceito e a Natureza Jurídica do Ajuste a Valor Justo e seu Tratamento nas Reorganizações Societárias*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Noção de Sistema Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valderdo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v.145, n.595/596, 1953.

ULHOA COELHO, Fábio. *Para entender Kelsen*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

VALERA, Igor Fernando Calefe et al. Goodwill Em Combinação de Negócios: Análise da Adesão ao CPC 15 por Empresas Brasileiras. *Revista De Contabilidade Dom Alberto*, Santa Cruz do Sul, v. 6, n. 12, dez. 2017.

VANDENBURGH, John T. Closing International Loopholes: Changing the Corporate Tax Base to Effectively Combat Tax Avoidance, *Valparaiso University Law Review*, Valparaiso, v. 47, 2012.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*. Vol. 1. 17. ed. São Paulo: Forense, 2017.

VENTUNI, Marco. Measuring Company Income Tax on the Basis of the International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS): the Italian case. *Rivista dei dottori commercialisti*, Milano, v. 62, n. 1, 2011.

VIEIRA, Jorge. Planejamento tributário via BCUCC: Outros Resultados Abrangentes como via indireta do goodwill interno. *Revista de Contabilidade e Organizações*, n. 13, Disponível em <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.164429>, Acesso em 06 de dezembro de 2019.

_____. Combinação de Negócios e os impactos societários e tributários das IFRSs no Brasil: desafios apresentados aos operadores do Direito e aos operadores das IFRSs. *Rev. Direito GV*, v. 14, n. 2, São Paulo, ago. 2018, ago. 2018.

_____. *Transações de M&A e os impactos societários e tributários das IFRSs no Brasil: Desafios Apresentados aos Operadores do Direito e aos Operadores das IFRSs*. 2º Workshop de Contabilidade e Tributação da FEARP/USP, São Paulo, 21 de outubro de 2016.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo* 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

_____. Teoria da Norma Fundamental. In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. *O paradoxo da auto-referência na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann e suas implicações no âmbito do direito*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, USP, 2002.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: civil law e common law. *Revista de Processo*, São Paulo, n.172, pp. 121-174, jun. 2009.

Who Should Pay the Corporate Tax in a Flat Tax World. *Case Western Reserve Law Review*, Cleveland, v.39, n. 4, 1988.

WHY is there corporate taxation in a small open economy? The role of transfer pricing and income shifting. *The National Bureau of Economic Research*, Cambridge, n. 4690, i. mar. 1994. Disponível em <https://www.nber.org/papers/w4690>. Acesso em 16 de novembro de 2019

WIMAN, Bertil. Equalizing the Income Tax Burden in a Group of Companies. *Intertax*, v. 28, iss. 10, 2000, p. 363.

YOSHIHIRO, Massui. International Fiscal Association 2004 Vienna Congress, *General Report: Group Taxation Cahier de droit fiscal international*, Volume 89b, pp. 21-67, 2004.

XAVIER, Alberto. A Diferença de Tratamento Tributário de Receitas Financeiras e Ganhos de Capital na Aquisição de Créditos por Terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 201, 2012.

YANG, James G. S.; LEE, Jason Z.- H. Important Aspects of the New Consolidation Accounting Standards. *Taxes: The Tax Magazine*, v. 94, n. 9, set. 2016.

ZILVETI, Fernando Aurelio et al. *Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

ZÜLCH, Henning et al. The Benefits of a Pre-Deal Purchase Price Allocation for Acquisition Decisions: An Exploratory Analysis. *Problems and perspectives in management*, Sumy, v. 11, iss. 1, 2013.