

## Sumário

---

Agradecimentos.....	9
Apresentação.....	13
Nota do autor .....	17
Prefácio.....	19
1. Introdução.....	35
1.1. Objeto do estudo.....	35
1.2. Importância do tema.....	38
1.3. Métodos utilizados para pesquisa: análise comparativa funcional.....	40
1.4. Propedêutica: notas sobre as fontes utilizadas para pesquisa.....	42
1.5. Fontes utilizadas na pesquisa e metodologia .....	47
1.6. Estrutura .....	49
2. Nota histórica e as noções de renda: da concepção econômica à jurídica da renda .....	51
2.1. Nota histórica .....	51
2.1.1. Surgimento do imposto de renda, o regime de apuração e o papel da contabilidade.....	52
2.1.1.1. Nota histórica: a evolução do imposto sobre a renda nos EUA.....	53
2.1.1.2. Nota histórica: a evolução do imposto sobre a renda no Brasil .....	56
2.1.2. Do regime de caixa ao de competência .....	59
2.2. As diversas acepções de renda: o período de apuração e a importância da dedução dos gastos.....	61
2.2.1. A renda como bem-estar ( <i>well-being</i> ) .....	62

2.2.2. O modelo SHS de renda.....	66
2.2.3. A mensuração da renda na perspectiva contábil.....	69
2.2.3.1. Mensuração da renda a partir do balanço .....	69
2.2.3.2. Mensuração da renda a partir do resultado.....	70
2.2.3.3. O papel do emparelhamento na mensuração da renda a partir do resultado e a partir do balanço.....	71
2.2.3.4. A mensuração da renda na contabilidade e sua adequação aos conceitos econômicos de renda .....	71
2.2.4. A noção jurídica de renda: uma aproximação a partir dos casos emblemáticos.....	73
2.2.4.1. Julgados emblemáticos na jurisprudência estadunidense .....	73
2.2.4.1.1. A realização em xequê?.....	73
2.2.4.1.2. Os pagamentos antecipados: o regime de competência ( <i>accrual basis</i> ) e o emparelhamento ( <i>matching principle</i> ) desafiados.....	79
2.2.4.2. Julgados emblemáticos na jurisprudência brasileira...	82
2.2.4.2.1. A noção de renda como acréscimo patrimonial e a disponibilidade.....	83
2.2.4.2.2. A configuração da renda e o prestígio das ciências contábeis: uma maior aproximação da noção econômica de renda? .....	86
2.2.4.2.3. O descasamento de despesas e receitas em julgado do STJ: violação ao emparelhamento? .....	92
2.3. Conclusão sobre as diversas acepções de renda.....	97
3. O imposto de renda: apuração da renda tributária no Brasil e nos EUA.....	99
3.1. Apuração da renda tributária no Brasil.....	99
3.1.1. Lucro real brasileiro: apuração da renda tributária a partir do lucro contábil.....	100
3.1.1.1. Como deve ser apurado o lucro real.....	100
3.1.1.2. Quais os fatores positivos e negativos que devem ser considerados.....	102
3.1.1.3. Quando esses fatores devem ser reconhecidos.....	104

3.1.1.3.1.	O regime de competência na lei societária: previsão expressa de ajuste por emparelhamento .....	105
3.1.1.3.2.	O regime de competência na norma contábil: papel menos central do emparelhamento .....	105
3.1.1.3.3.	O regime de competência no Direito Tributário: harmonia com o regime da lei societária.....	106
3.2.	Apuração da renda tributária nos EUA .....	109
3.2.1.	Lucro tributável nos EUA: base tributável calculada a partir de método contábil fiscal e desde que claramente reflita a renda.....	109
3.2.1.1.	Como deve ser apurada a renda tributável .....	109
3.2.1.2.	Quais os fatores positivos e negativos que devem ser considerados.....	113
3.2.1.2.1.	Fatores positivos .....	113
3.2.1.2.2.	Fatores negativos.....	114
3.2.1.2.2.1.	Aspectos gerais: despesas operacionais, custos, depreciação, amortização e exaustão .....	115
3.2.1.2.2.2.	A dedução de gastos relacionados à geração de receita: acolhimento do emparelhamento.....	117
3.2.1.2.2.3.	Precedentes: entendimento fundado no emparelhamento.....	117
3.2.1.3.	Quando esses fatores devem ser reconhecidos.....	119
3.2.1.3.1.	A apuração da renda tributável: diversidade de métodos de apuração desde que claramente reflita a renda .....	119
3.2.1.3.2.	Limites ao emparelhamento: o valor do dinheiro no tempo .....	120
3.3.	Integração da pessoa jurídica com a pessoa física .....	122
3.4.	Apontamento das principais semelhanças e diferenças na apuração do lucro tributável no Brasil e nos EUA .....	124
3.5.	Conclusão: ajuste temporal a partir do emparelhamento e preocupação da erosão da base tributária no sistema estadunidense.....	132

4.	Manutenção de arrecadação periódica e a medição da renda conforme capacidade contributiva: o emparelhamento e seus desafios.....	135
4.1.	A apuração da renda tributária e a necessidade de normas de ajuste temporal.....	135
4.1.1.	Apuração periódica da renda: entre a capacidade contributiva e a necessidade de arrecadação .....	137
4.1.1.1.	Necessidade arrecadatória do Estado .....	137
4.1.1.2.	A renda mais conforme à capacidade contributiva com a extinção de pessoa jurídica.....	137
4.1.1.3.	Especialidade do período de apuração e a interpenetração dos períodos.....	139
4.1.1.4.	Interpenetração dos períodos de apuração: a restrição ao uso do prejuízo fiscal conforme decisão do STF.....	140
4.1.1.5.	Modelo ideal à concretização da capacidade contributiva: emparelhamento e utilização de prejuízo fiscal .....	142
4.1.2.	O emparelhamento como norma de ajuste temporal decorrente da capacidade contributiva.....	143
4.1.3.	A especialidade do período de apuração no sistema estadunidense e a sua mitigação pela possibilidade de utilização de prejuízo fiscal.....	144
4.1.4.	O descasamento entre o período de apuração e o resultado das operações: pressuposto da norma de ajuste temporal.....	145
4.2.	Os problemas decorrentes do descasamento entre o evento econômico e o reconhecimento para fins de apuração da renda .....	146
4.2.1.	O valor do dinheiro no tempo.....	147
4.2.2.	Crítica ao emparelhamento em razão das questões relacionadas ao valor do dinheiro no tempo .....	149
4.2.3.	Razões pelas quais as críticas ao emparelhamento não procedem.....	153
4.2.4.	Pagamentos antecipados na perspectiva brasileira.....	158
4.3.	O emparelhamento como solução.....	162
4.3.1.	Emparelhamento interno .....	163
4.3.2.	O emparelhamento externo .....	165
4.3.3.	Notas sobre o emparelhamento em perspectiva internacional e o Pilar 2.....	169

4.4.	Conclusão: a necessidade de se estabelecer critérios para reconhecer gastos e receitas no tempo a fim de refletir a renda do período.....	173
5.	O emparelhamento de gastos e receitas na contabilidade .....	175
5.1.	Significado do emparelhamento para contabilidade .....	175
5.2.	Desenvolvimento do emparelhamento na contabilidade .....	178
5.3.	Mensuração da renda a partir do balanço: o emparelhamento como consequência e não como objetivo central na Estrutura Conceitual ...	181
5.3.1.	A resistência do emparelhamento em normas específicas da contabilidade .....	183
5.3.1.1.	Estrutura conceitual .....	184
5.3.1.2.	Contabilidade para pequenas e médias empresas .....	184
5.3.1.3.	Redução ao valor recuperável de ativos .....	186
5.3.1.4.	Mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis .....	187
5.3.1.5.	Ativo intangível .....	187
5.3.1.6.	Arrendamentos .....	188
5.3.1.7.	Subvenções e assistência governamental .....	188
5.3.1.8.	Demonstração do valor adicionado .....	189
5.3.1.9.	Ajuste a valor justo .....	189
5.3.1.10.	Combinação de negócios .....	189
5.3.1.11.	Estoques .....	190
5.3.1.12.	Custos dos empréstimos .....	191
5.3.1.13.	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro .....	191
5.3.1.14.	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes .....	192
5.3.1.15.	Demonstrações contábeis .....	192
5.3.1.16.	Ativo imobilizado .....	193
5.3.1.17.	Ativo biológico e produto agrícola .....	193
5.3.1.18.	Mensuração do valor justo .....	194
5.3.1.19.	Receita de contrato com cliente .....	195
5.3.1.20.	Instrumentos financeiros .....	198
5.3.1.21.	Tributos diferidos .....	199
5.3.1.22.	Conclusão: persistência do emparelhamento .....	200
5.3.2.	Abordagem a partir do balanço e sua compatibilidade com o emparelhamento .....	201

5.3.3. Outras críticas ao <i>matching principle</i> .....	203
5.3.4. Nota sobre o emparelhamento na contabilidade estadunidense .....	206
5.4. Tensão entre a apuração do lucro tributável e as normas contábeis.....	208
5.4.1. Noções gerais: relacionamento entre a contabilidade e o direito .....	209
5.4.1.1. Norma expressa de reenvio .....	209
5.4.1.2. As normas de ajustes ao resultado contábil e o novo padrão contábil .....	210
5.4.1.2.1. Aspectos gerais.....	210
5.4.1.2.2. Neutralização das normas contábeis internacionais pela Lei 12.973/2014.....	212
5.4.1.2.3. A sutil dependência reversa .....	212
5.4.1.2.4. Sobre as normas contábeis não expressamente neutralizadas .....	213
5.4.1.2.5. A influência do padrão internacional no Direito Tributário .....	214
5.4.1.3. Natureza das normas contábeis .....	216
5.4.1.3.1. Pronunciamentos contábeis como costumes e a sua subordinação ao Direito .....	216
5.4.1.3.2. Juridicização e deslegalização das normas contábeis.....	217
5.4.1.4. Simbiose: a interação entre Direito Tributário e Ciência Contábil.....	219
5.4.1.4.1. Direito Tributário como direito de sobreposição: ausência de possibilidade de mudança do balanço contábil.....	219
5.4.1.4.2. Desvinculação do Direito Tributário: duplo balanço.....	220
5.4.1.4.3. Vínculo indissolúvel, mas não biunívoco.....	221
5.4.1.4.4. Direito tributário autônomo e dependente do balanço contábil.....	222
5.4.1.4.5. Efeitos negativos da distância do Direito Tributário da contabilidade.....	224
5.5. Emparelhamento: aproximações entre as normas contábeis e fiscais .....	225

5.5.1. O emparelhamento na Lei das S/A.....	225
5.5.2. O emparelhamento nos pronunciamentos contábeis.....	226
5.5.3. O emparelhamento como fundamento de decisões administrativas .....	229
5.5.3.1. Ágio e sua justificativa: emparelhamentos interno e externo .....	229
5.5.3.2. Concessão de serviço público: a estimativa de gasto no emparelhamento.....	235
5.5.3.3. Contratos de longo prazo e o emparelhamento.....	236
5.5.4. Emparelhamento: distanciamento entre as normas contábeis e fiscais .....	237
5.6. Conclusão: a função exercida pelo emparelhamento na contabilidade e seus reflexos na apuração da renda tributável .....	238
6. O reconhecimento dos gastos no tempo: a construção da norma jurídica do emparelhamento.....	241
6.1. Considerações gerais sobre o conceito jurídico de renda no Brasil ....	242
6.1.1. Noção constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza .....	242
6.1.2. Definição de renda e de proventos de qualquer natureza a partir do CTN .....	243
6.2. Princípios Constitucionais que informam a renda e os gastos .....	245
6.2.1. O princípio da capacidade contributiva e o emparelhamento.....	246
6.2.1.1. A justificação dos impostos pela capacidade contributiva .....	246
6.2.1.2. A capacidade contributiva como critério para concretizar a igualdade .....	248
6.2.1.3. Primeiro desdobramento da capacidade contributiva: princípio da renda líquida.....	249
6.2.1.4. Segundo desdobramento da capacidade contributiva: princípio do emparelhamento .....	250
6.2.2. Universalidade, generalidade e progressividade .....	252
6.2.3. Princípio da segurança jurídica .....	255
6.2.4. Princípio da justiça tributária.....	256
6.2.5. Princípio da renda líquida .....	257

6.2.6. Princípio da realização.....	261
6.2.7. Princípio da praticabilidade.....	264
6.2.8. Conclusão: emparelhamento como desdobramento da capacidade contributiva .....	267
6.3. A renda que se extrai do CTN .....	268
6.3.1. A definição do fato gerador a partir da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.....	268
6.3.2. Renda-produto <i>versus</i> renda-acrécimo.....	269
6.3.3. Patrimônio: extraído da contabilidade ou do Direito Civil .....	270
6.3.4. Debate doutrinário: significados de disponibilidades econômica ou jurídica .....	273
6.3.5. O regime de caixa e o emparelhamento .....	277
6.3.5.1. O privilégio ao fluxo financeiro.....	278
6.3.5.2. O regime de caixa a partir da especificidade do fato gerador .....	278
6.3.5.3. O regime de caixa não se confunde com dinheiro em caixa.....	278
6.3.5.4. O cuidado com a definição do regime de caixa a partir do controle .....	279
6.3.5.5. O regime de caixa não se confunde com a disponibilidade financeira.....	280
6.3.5.6. Efeitos do regime de caixa.....	280
6.3.5.7. Regime de caixa e emparelhamento .....	281
6.3.6. O regime de competência e o emparelhamento.....	282
6.3.6.1. Privilégio ao fluxo jurídico-econômico .....	282
6.3.6.2. O regime de competência e o princípio da renda líquida .....	283
6.3.6.3. O regime de competência e o princípio da realização....	283
6.3.6.4. O regime de competência e o emparelhamento .....	284
6.3.6.5. O princípio da competência amparado na realização e no emparelhamento.....	285
6.3.6.6. A realização dos componentes negativos e o emparelhamento .....	285
6.3.6.7. O acolhimento do regime de competência trazido na lei societária: realização e emparelhamento .....	285
6.4. A compreensão da renda a partir dos gastos.....	286



6.4.1. Custos, despesas e encargos.....	287
6.4.1.1. Custos e estoque .....	288
6.4.1.2. Depreciação, amortização e exaustão.....	291
6.4.1.2.1. Depreciação .....	292
6.4.1.2.2. Amortização.....	295
6.4.1.2.3. Exaustão.....	295
6.4.1.2.4. Despesas pré-operacionais ou pré-industriais.....	296
6.4.2. Dedutibilidade das despesas operacionais e a revelação do emparelhamento.....	297
6.4.2.1. As despesas operacionais e seus pressupostos.....	297
6.4.2.2. A relação que deve existir entre sacrifícios e benefícios na despesa operacional.....	299
6.4.2.3. O emparelhamento revelado na despesa operacional....	299
6.4.3. Os gastos e os papéis da imparidade e do emparelhamento.....	300
6.5. Conclusão: o emparelhamento como norma deduzida da capacidade contributiva e inferida dos mecanismos legais de ajuste temporal ...	306
6.6. Dimensão normativa: o emparelhamento enquanto princípio jurídico .....	307
6.6.1. Diferença entre regras e princípios.....	308
6.6.2. Emparelhamento como princípio.....	309
6.6.3. Emparelhamento como regra.....	310
6.6.4. Funções do princípio do emparelhamento no sistema jurídico.....	311
6.6.4.1. Perspectiva interna .....	312
6.6.4.2. Perspectiva externa .....	312
6.6.4.2.1. Distanciamento exige justificativa constitucional .....	313
6.6.4.2.2. Omissão de regra específica: prestígio ao emparelhamento .....	313
6.6.4.2.3. Consequências da sua violação: norma de postergação ao pagamento do tributo .....	314
6.6.5. Pressupostos do emparelhamento .....	321
6.6.5.1. Descasamento temporal.....	321
6.6.5.2. Relação entre sacrifícios e benefícios .....	322

6.6.5.3. Juízo de probabilidade quanto ao benefício e ao sacrifício futuros .....	323
6.6.5.4. Limitação temporal em relação aos ajustes .....	324
7. Conclusão: o princípio do emparelhamento pode direcionar a decisão sobre o momento de reconhecer uma despesa para fins tributários.....	327
7.1. O emparelhamento nos EUA.....	327
7.2. O emparelhamento no Brasil .....	330
Síntese da pesquisa.....	333
1. Notas históricas e conceitos de renda .....	333
2. Apuração da renda tributária no Brasil e nos EUA.....	335
3. A apuração periódica da renda, a sua especialidade, a capacidade contributiva e o emparelhamento como solução.....	335
4. O emparelhamento na contabilidade.....	336
5. O emparelhamento como princípio jurídico .....	337
Referências .....	341
Jurisprudência.....	357
Posfácio.....	363