

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 xeque?	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 refletia 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 refletia 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-acréscimo	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