UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA

DELIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE RENDA

SÃO PAULO

2018

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA

DELIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE RENDA

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Doutor em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Paulo Ayres Barreto

SÃO PAULO

2018

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.

Fonseca, Fernando Daniel de Moura.

Delimitação Constitucional do Conceito de Renda.
/ Fernando Daniel de Moura Fonseca; Paulo Ayres
Barreto. – São Paulo, 2018.
410 f.

Tese (Doutorado em Direito Tributário) -
Universidade de São Paulo, 2018.

1 Conceito de Renda. 2 Contabilidade. 3 Efeitos
Tributários. 4 Neutralidade Fiscal. I Paulo Ayres
Barreto. II Título.

CDU 34:336.2:342

Nome: Fernando Daniel de Moura Fonseca
Título: Delimitação Constitucional do Conceito de Renda

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

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.	Instituição:
Julgamento:	Assinatura:
_____	_____
Prof.	Instituição:
Julgamento:	Assinatura:
_____	_____
Prof.	Instituição:
Julgamento:	Assinatura:
_____	_____
Prof.	Instituição:
Julgamento:	Assinatura:
_____	_____
Prof.	Instituição:
Julgamento:	Assinatura:
_____	_____

*Aos meus pais, Lisaura Serra Daniel
Fonseca e Gerson Moura Fonseca, por
terem me mostrado que amor, dedicação
e desprendimento não se delimitam.*

*À Bárbara Melo Carneiro, por me
mostrar que inspiração, admiração e
companheirismo também não podem ser
delimitados.*

*Sem os meus amores e seus
ensinamentos não seria possível tentar
delimitar o conceito constitucional de
renda.*

AGRADECIMENTOS

Ainda quando estudante de Direito, sonhei um dia tornar-me Doutor em Direito Tributário. Mas era apenas um sonho, cuja realização parecia bem além das minhas possibilidades. Saber que pude concluir esse projeto na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco é algo que, nem nos meus melhores pensamentos, imaginei poder atingir. Se isso foi possível, certamente inúmeras são as pessoas que merecem os meus mais profundos e sinceros agradecimentos.

Devo começar pelo Prof. Valter Lobato, meu professor ainda nos tempos de graduação, que me escancarou as portas da maior banca de advocacia tributária do país e a quem serei eternamente grato por isso. Além de me acompanhar profissionalmente ao longo dos últimos dez anos, foi o meu maior incentivador para o ingresso na vida acadêmica. Em segundo lugar, devo agradecer ao Prof. André Mendes Moreira que, em uma desprestenciosa conversa nos bancos de um táxi, me incentivou a buscar a USP para o meu mestrado. Em terceiro lugar, meu sincero agradecimento ao Prof. Sacha Calmon, que parecia mais ansioso do que eu às vésperas dos resultados dos processos seletivos para ingresso na USP.

Na sequência, não poderia jamais esquecer de agradecer ao Prof. Heleno Torres, que me confiou uma de suas vagas no mestrado e que espero não tenha se arrependido disso. Em razão dele, a USP se tornou a minha segunda casa, algo de que tenho muito orgulho. Ao meu orientador, Prof. Paulo Ayres Barreto, que me recebeu com alegria para o doutorado, confiando em um projeto audacioso e que me permitiu desenvolver a pesquisa com ampla liberdade, sempre demonstrando a sua posição com elegância e revelando os seus fundamentos. O senhor é um exemplo de homem brilhante, gentil e leal aos seus alunos.

Aos Professores Humberto Ávila, Roberto Quiroga e, em especial, Luís Eduardo Schoueri, pelos incontáveis e valiosos ensinamentos dos últimos anos, em sala de aula ou fora dela. Devo mencionar, ainda, o Prof. Riccardo Guastini, que me recebeu na *Università Degli Studi di Genova* com uma hospitalidade ímpar, e todos os meus professores e colegas da *New York University*, na pessoa do Prof. David Rosenbloom. Não poderia deixar de mencionar, ainda, os Professores Elcio Fonseca Reis, Arioaldo dos Santos e Eduardo Flores, os últimos dois, membros da prestigiosa FEA/USP.

Aos amigos que me acompanharam ao longo da elaboração da tese, com a certeza de que cometerei alguma injustiça, menciono apenas alguns. São eles: Bruno Mourão Silva, Caio Takano, Daniel Serra Lima, Frederico Menezes Breyner, Juliana Junqueira Coêlho, Luísa Rohrmann, Marcelo Mourão Silva, Martha Leão e Ramon Tomazela Santos. Aos queridos Felipe Toledo, Luiza Melo Carneiro e Nacle Safar Aziz, a minha sincera gratidão pelas incontáveis horas de pesquisas e discussões. À Patrícia Pires Pena e Profa. Marlene, obrigado por terem permitido que este trabalho fosse depositado de acordo com as regras da ABNT e sem incontáveis erros de ortografia.

Por fim, Profa. Misabel Derzi, meu muito obrigado pelo apoio incondicional, pela generosidade habitual e por todo o carinho com a minha tese. Sem seus conselhos o caminho teria sido ainda mais longo e tortuoso. Todos nós, estudiosos do Direito Tributário, temos a senhora como um grande exemplo de professora e de ser humano.

“Il vero rischio non è porsi obiettivi troppo alti e non raggiungerli, ma porsi troppo bassi e raggiungerli”. Michelangelo Buonarroti.

RESUMO

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Delimitação Constitucional do Conceito de Renda. 2018. 410 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

O conceito jurídico de renda para fins de tributação suscita debates no Brasil há décadas, o que se pode verificar por meio dos diversos trabalhos doutrinários exclusivamente dedicados ao assunto, bem como por vários acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Essa constatação parece afastar qualquer possibilidade de que essa temática seja abordada de forma inédita, com a capacidade de contribuir originalmente à ciência do direito. No entanto, o atual momento reclama uma nova análise acerca da definição de renda tributável. Em primeiro lugar, porque a edição da Lei nº 11.638/07 determinou que a contabilidade brasileira se alinhe ao padrão contábil aceito internacionalmente, representando pelas *International Financial Reporting Standards – IFRS*. Sendo assim, se o resultado contábil representa o ponto de partida para a apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas, qualquer alteração sobre o lucro líquido tem o potencial de causar efeitos tributários, a menos que o legislador se encarregue de neutralizá-los ou discipliná-los. A singeleza dessa constatação esconde o fato de que as recentes (e contínuas) alterações contábeis não representam apenas uma mudança de entendimento acerca do registro de determinadas operações, mas verdadeira alteração no paradigma adotado pelas regras contábeis. O padrão IFRS trabalha essencialmente com expectativas, por meio de uma intensa relação entre eventos passados e o valor presente dos prováveis efeitos futuros. Para tanto, há uma forte preocupação com a substância econômica, que deve prevalecer sobre a forma jurídica sempre que se verificar a presença de um conflito. De acordo com o padrão contábil internacional, *accounting follows economics*, o que significa dizer que o registro contábil passa a ter como referência a visão da contabilidade sobre a realidade econômica. Como consequência, a contabilidade passa a se distanciar do direito, seja porque os negócios jurídicos já ocorridos serão escriturados de acordo com premissas essencialmente contábeis, seja porque não mais se reporta a situação patrimonial relativa a um momento pretérito, mas à melhor estimativa atual sobre o que se espera que irá ocorrer no futuro. Veja-se que enquanto o imposto de renda tem como fato gerador uma renda adquirida no passado, a contabilidade passa a considerar os efeitos de uma capacidade de auferir renda no futuro, ainda que ela não tenha se realizado,

sendo suficiente a expectativa de que isso venha a acontecer. Esse pressuposto conflita diretamente com a realização, que passa a não mais ser necessária para o reconhecimento de mutações patrimoniais contábeis, situação idêntica a que acontece com a economia. Por essa razão, é necessário que a histórica relação entre o resultado contábil e a base de cálculo do imposto de renda seja (re)avaliada, de modo a se estabelecer um critério seguro a respeito da possibilidade (e de quais seriam os limites) de as novas regras contábeis afetarem a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas. Esse propósito somente pode ser atingido se todos os atributos do conceito jurídico de renda tiverem sido previamente definidos, única forma de analisar, com rigor científico, se determinadas características da tributação da renda, tradicionalmente presentes na legislação tributária, podem ser relativizadas. Em outras palavras, é necessário que se identifique quais são os atributos indissociavelmente ligados ao conceito jurídico de renda. O momento não poderia ser considerado mais oportuno, pois a existência de um processo internacional de convergência ao padrão contábil internacional faz com que a doutrina estrangeira também discuta esse assunto, o que pode enriquecer o debate nacional.

Palavras-chave: Conceito de renda. Contabilidade. Efeitos Tributários. Neutralidade Fiscal.

ABSTRACT

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Delimitação Constitucional do Conceito de Renda. 2018. 410 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

The legal definition of income taken into account for tax purposes has been a very controversial matter in Brazil for over decades. The innumerable works exclusively dedicated to the subject produced by tax scholars, as well as the several decisions handed down by the Brazilian Supreme Court (STF) endorse the debate regarding the legal concept of taxable income. This fact could seem to rule out any possibility of addressing the subject in an unprecedented way, that is, with the ability of being an original contribution to the science of law. However, the current moment calls for a new analysis over the definition of taxable income. Initially because the enactment of the Brazilian Law n. 11.638/11 determined that Brazilian accounting should be in line with the internationally accepted accounting standards, stated by the International Financial Reporting Standards – IFRS. Therefore, if the accounting result is the starting point for obtaining the taxable income of legal entities, any accounting changes over the net income has the potential of causing tax effects, unless the legislator frames norms to neutralize these effects. It is important to mention that the simplicity of this remark hides the fact that the recent (and continuous) accounting changes represents not only a modification of the understanding regarding the accounting records of certain transactions, but a true change of the paradigm adopted by the accounting rules. In essence, the IFRS has an ‘expectation approach’ in the setting of standards, through an analysis of the relationship between past events and the present value of probable future events. As a result, the IFRS has a solid concern with the economic substance, which, under the framework, shall prevail over the legal form whenever there is a conflict between them. According to the international accounting standards, accounting follows economics, that is, the accounting record should reflect the economic reality. As a consequence, the accounting results will differ from the tax law concepts, either because legal transactions that have already occurred in the past will be recorded in accordance with essentially accounting premises, or because the accounting results will no longer report wealth with reference to a moment in the past, yet with reference to the current best estimate of what it is expected to occur in the future. It is worth highlighting that the taxable event for income tax purposes is the income earned in the past, while the

accounting result takes into account the effects of a future income-earning capacity, even though the income has not yet been realized. Therefore, for the accounting assessment it is sufficient that the mere expectation of earning the income will occur. This last assumption conflicts directly with the realization principle, due to the fact that under accounting premises, realization is no longer necessary for the recognition of changes in wealth, likewise the measurement is made in the field of economics. For this reason, it is necessary to (re)evaluate the historical relationship between the accounting result and the taxable base of the income tax, as to establish a reliable criteria regarding the possibility (and the eventual limits) of having the new accounting rules as a basis for the assessment of the taxable income base of corporations. This purpose can only be achieved if the law has previously defined all the attributes of the legal concept of income, the only way to analyze, with scientific rigor, if certain characteristics of income taxation, traditionally present in the tax legislation, can be relativized. In other words, it is necessary to identify the attributes inextricably linked to the legal concept of income. The moment could not be considered more convenient, considering that the existence of a global process of convergence to the international accounting standards raises debates about the subject in the foreign academic literature, which can enhance the national debate as well.

Keywords: Concept of taxable income. Accounting. Tax Impacts. Fiscal Neutrality.

RIASSUNTO

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Delimitação Constitucional do Conceito de Renda*. 2018. 410 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

Il concetto giuridico di reddito per fini tributari suscita dibattiti in Brasile da decenni, fatto che può essere verificato attraverso i diversi lavori dottrinali dedicati esclusivamente a questo argomento, così come per i vari decisioni profferiti dalla Suprema Corte brasiliana (STF). Questa constatazione sembra allontanare qualsiasi possibilità che codesta tematica sia trattata in maniera inedita, con la capacità di contribuire in modo originale alla scienza del diritto. Tuttavia, l'attuale momento richiede una nuova analisi sulla definizione di reddito triturbabile. Innanzitutto, poiché la promulgazione della Legge n° 11.638/07 ha stabilito che la contabilità brasiliana si adegui allo standard accettato internazionalmente. Tale standard è rappresentato dalla International Financial Reporting Standards – IFRS. In questo modo, se il risultato contabile rappresenta il punto di partenza per determinare il profitto tributabile delle persone giuridiche, qualsiasi modifica del profitto liquido può potenzialmente produrre effetti tributari, a meno che il legislatore decida di neutralizzarli o disciplinarli. La semplicità di questa constatazione nasconde il fatto che le recenti (e continue) modifiche contabili non rappresentano soltanto un cambiamento di percezione circa il registro di determinate operazioni, ma un vero cambiamento nel paradigma adottato per le regole contabili. Lo standard IFRS opera essenzialmente sulla base delle aspettative, attraverso un'intensa relazione tra gli eventi passati e il valore attuale dei probabili effetti futuri. A tal fine, si ha una forte attenzione per la sostanza economica, che deve prevalere sulla forma giuridica ogni qualvolta ci si incontra in presenza di un conflitto. Secondo il principio contabile internazionale (accounting follows economics), ciò sta a significare che il registro contabile fa riferimento più alla prospettiva contabile che non alla realtà economica. Di conseguenza, la contabilità si allontana dal diritto, sia perché i rapporti giuridici già avvenuti verranno iscritti in base a presupposti essenzialmente contabili, sia perché essa non fa più riferimento alla situazione patrimoniale riguardante un momento preterito bensì alla stima attuale maggiormente attendibile su che cosa si prevede possa verificarsi in futuro. Va segnalato che, mentre l'imposta sul reddito ha come fatto imponibile un reddito acquisito in passato, la contabilità prende in considerazione gli effetti ottenuti su un reddito nel futuro, anche se non ancora

conseguito, essendo sufficiente l'aspettativa che esso si verifichi. Codesto presupposto è in conflitto diretto con la realizzazione, che così diviene non più necessario per il riconoscimento di mutamenti patrimoniali contabili, situazione identica a quella che si verifica nell'economia. Per questo motivo è necessario che la relazione storica tra il risultato contabile e la base di calcolo dell'imposta sul reddito sia (ri)valutata, al fine di stabilire un criterio affidabile sulla possibilità (e su quali ne siano i limiti) che le nuove regole contabili influenzino la base del calcolo dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Questo fine può essere raggiunto solo se sono stati definiti in precedenza tutti gli attributi del concetto giuridico di reddito, l'unico modo per analizzare, con rigore scientifico, se certe caratteristiche delle imposte sul reddito, tradizionalmente presenti nella legislazione tributaria, possano essere relativizzate. In altre parole, è necessario identificare gli attributi inestricabilmente legati al concetto giuridico di reddito. Il momento non poteva essere più opportuno, dato che l'esistenza di un processo internazionale di convergenza con lo standard contabile internazionale fa sì che anche la dottrina estera si interroghi in merito a tale questione, il che può arricchire il dibattito nazionale.

Parole Chiave: Concetto di Reddito. Contabilità. Effetti Fiscali. Neutralità Fiscale.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BRF	Brasil Foods
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CF	Constituição Federal
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral da Tributação
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS	International Financial Reporting Standards
IN/SRF	Instrução Normativa/Secretaria da Receita Federal
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
JCP	Juros sobre capital Próprio
MEP	Método da Equivalência Patrimonial
MP	Medida Provisória
OCI	Other Comprehensive Income
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RTT	Regime Tributário de Transição
SEC	Securities and Exchange Commission
SHS	Schanz-Haig-Simons
SPE	Sociedade de Propósitos Específico
SRF	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal

TBU	Tributação em Bases Universais
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	19
1.1	OBJETO E IMPORTÂNCIA DO TEMA	19
1.2	METODOLOGIA	24
2	CONSTRUÇÃO DO CONCEITO JURÍDICO DE RENDA	32
2.1	PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS	32
2.2	OS MITOS A SEREM SUPERADOS	42
2.2.1	A (in)existência de um conceito de renda que possa ser chamado de verdadeiro	42
2.2.2	O conceito jurídico de renda não se subordina ao econômico	46
2.2.3	O conceito jurídico de renda não se subordina ao contábil	49
2.3	UM NATURAL PONTO DE PARTIDA: O CONCEITO HAIG SIMONS DE RENDA	59
2.4	AINDA A BUSCA POR UM CONCEITO JURÍDICO DE RENDA: AS BALIZAS	66
2.4.1	Pressupostos necessários: acréscimo patrimonial e preservação do capital	67
2.4.2	O conceito de patrimônio e sua mensuração	70
2.4.2.1	<i>O patrimônio das pessoas jurídicas</i>	72
2.4.2.2	<i>O patrimônio das pessoas físicas</i>	81
2.4.3	O conceito de manutenção do capital	82
2.4.4	A necessidade de realização	87
2.4.4.1	<i>Considerações introdutórias</i>	87
2.4.4.2	<i>Uma análise das principais críticas dirigidas a um modelo de tributação baseado na realização</i>	96
2.4.4.3	<i>Uma análise das justificativas para a adoção de um modelo de tributação baseado na realização</i>	104
2.4.4.3.1	Liquidez	105
2.4.4.3.2	Avaliação	107
2.4.4.3.3	Estabilidade da realização como elemento da tributação da renda	109
2.4.4.3.4	O argumento do “ganho de papel”	110
2.4.4.4	<i>Uma possível alternativa: a tributação retrospectiva</i>	114
2.4.4.5	<i>Uma proposta de tributação antecipada com base na expectativa de ganhos</i>	116
2.4.4.6	<i>Os aparentes novos contornos dessa discussão</i>	119
2.4.4.7	<i>A tributação da marcação a mercado</i>	126

2.4.4.8	<i>Finalmente: os fundamentos da posição defendida no presente trabalho</i>	130
2.4.5	Renda líquida: a questão da dedução dos gastos para a mensuração do acréscimo patrimonial	135
2.4.6	Há necessidade de que todas as rendas sejam tratadas em conjunto?	140
2.4.7	A polêmica da progressividade na incidência	145
2.4.8	A questão da periodicidade	151
2.4.9	Finalmente: o conceito jurídico de renda em uma definição preliminar	153
3	A CONSTRUÇÃO DO CONCEITO JURÍDICO DE RENDA SOB A PERSPECTIVA BRASILEIRA	157
3.1	CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	157
3.2	PRESSUPOSTOS TEÓRICOS PARA A COMPREENSÃO DA REALIDADE BRASILEIRA	162
3.3	O CONTEÚDO NORMATIVO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	166
3.3.1	A rigidez como o traço mais marcante	166
3.3.2	Os efeitos práticos da rigidez sobre a construção do conceito de renda	176
3.4	OS NECESSÁRIOS ATRIBUTOS DO CONCEITO JURÍDICO DE RENDA NO BRASIL	179
3.4.1	A juridicidade do conceito	179
3.4.2	A (in)suficiência do pressuposto do acréscimo patrimonial e seus efeitos	181
3.4.3	A mensuração do patrimônio para fins de tributação da renda	190
3.4.3.1	<i>Considerações preliminares</i>	190
3.4.3.2	<i>A mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas</i>	193
3.4.3.3	<i>A mensuração do patrimônio das pessoas físicas</i>	196
3.4.4	A necessidade de manutenção do capital e de compensação das perdas de períodos passados	197
3.4.5	A necessidade de realização	202
3.4.6	A necessidade de dedução dos gastos	213
3.4.7	Generalidade, Universalidade e Progressividade	221
3.4.7.1	<i>A tributação em conjunto de todas as espécies de rendimentos</i>	226
3.4.7.2	<i>A (des)necessidade de uma incidência progressiva</i>	231
3.4.8	A questão da periodicidade	233
3.5	O CONCEITO DE RENDA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	235
3.5.1	Considerações iniciais	236
3.5.2	A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda	242

3.6	CONCLUSÕES	257
4	DELIMITAÇÃO DO ESPECTRO DE INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE SOBRE A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	264
4.1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	264
4.2	OS EXEMPLOS ESCOLHIDOS	268
4.3	A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO DA RENDA E CONTABILIDADE	276
4.3.1	As origens e as causas dessa relação	276
4.3.2	A realidade brasileira	280
4.3.3	A convergência a um padrão contábil internacional	283
4.4	O PADRÃO IFRS SOB A PERSPECTIVA BRASILEIRA. A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA	286
4.5	A DISCUSSÃO ACERCA DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS	294
4.5.1	Breves notas acerca da experiência europeia	294
4.5.2	Os efeitos tributários das modificações de práticas contábeis no Brasil	297
4.5.3	Critérios para interpretação da neutralidade tributária	304
4.5.4	Fundamentos para a identificação dos efeitos diretos sobre a base de cálculo do imposto de renda e a necessidade de depuração do lucro líquido para fins tributários	308
4.5.4.1	<i>Considerações essenciais</i>	308
4.5.4.2	<i>A relação entre passado e futuro: expectativas e valor justo</i>	316
4.5.4.2.1	A perspectiva econômica	317
4.5.4.2.2	A perspectiva contábil	323
4.5.4.2.3	A perspectiva jurídica	326
4.5.4.3	<i>Os efeitos jurídicos de uma informação contábil fidedigna: essência econômica versus forma jurídica</i>	329
4.5.4.4	<i>Conclusões</i>	339
4.6	PROPOSTAS PARA RESOLUÇÃO DOS EXEMPLOS SELECIONADOS	341
4.6.1	O caso da permuta imobiliária	341
4.6.2	O caso dos instrumentos híbridos	352
4.6.3	O caso do ganho por compra vantajosa	358
4.6.4	O negócio jurídico de incorporação de ações	364
5	CONCLUSÕES FINAIS	371

1 INTRODUÇÃO

1.1 OBJETO E IMPORTÂNCIA DO TEMA

A presente tese se ocupa de dois grandes temas. O primeiro deles envolve um exame crítico do conceito de renda para fins tributários, com o objetivo de alcançar os seguintes propósitos: *(i)* definir, com rigor conceitual, os seus atributos necessários; *(ii)* identificar, de que forma e em que medida, a questão foi regulada em âmbito constitucional; e *(iii)* determinar qual a margem de atuação reservada ao legislador complementar nesse processo.

Cumprido esse propósito inicial, o trabalho se propõe a (re)avaliar a histórica relação entre o imposto de renda e a contabilidade, especialmente em razão das recentes, estruturais e contínuas mudanças pelas quais vem passando a contabilidade brasileira, desde a determinação legal de sua necessária convergência ao padrão contábil internacional pela Lei nº 11.638/07. Ao final, pretende-se estabelecer uma série de critérios para a interpretação dos possíveis reflexos tributários da atual contabilidade sobre a base de cálculo do imposto de renda.

A importância dessa temática é evidente. Desde a edição da Lei nº 6.404/76 não se observa uma mudança tão importante na estrutura conceitual básica da contabilidade brasileira, com reflexos relevantes sobre o lucro líquido do exercício, que representa o ponto de partida para a determinação da base de cálculo do imposto de renda de acordo com a legislação tributária. Essa alteração de paradigma gera efeitos sobre as definições de ativo e passivo, repercutindo diretamente sobre o patrimônio líquido (que nada mais é do que o resultado decorrente da confrontação entre ativos e passivos) e irradiando efeitos também sobre as definições de receita e despesa.

Em linhas gerais, a contabilidade atual se afasta de uma necessária ocorrência de transações para o reconhecimento de ativos, relativizando a obrigação de que o seu reconhecimento se dê em razão de um título jurídico de propriedade. Ativos, de acordo com a atual definição presente na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00 - item 4.4.a), representam os recursos controlados pela entidade, como resultado de eventos passados, em razão dos quais se espera a fruição de futuros benefícios

econômicos. Ou seja, a razão de ser do reconhecimento se desloca da mera existência de um fato passado (aquisição da propriedade) para a necessária expectativa da ocorrência de fatos futuros, representados por benefícios econômicos, desde que a sua ocorrência seja provável, atendidos determinados critérios. Nota-se uma preocupação com a previsão sobre o futuro, o que exige a melhor estimativa atual, baseada no valor justo desses ativos.

O mesmo raciocínio se aplica aos passivos (CPC 00, item 4.4.b). Eles passam a ser uma obrigação presente, derivada de fatos passados, cuja liquidação gera a expectativa da saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos futuros. Portanto, não basta que a ocorrência de um fato passado tenha gerado uma obrigação futura, sendo também necessário que essa obrigação represente a razoável expectativa de saída de recursos com o potencial de geração de benefícios econômicos. Assim como para os ativos, ganha destaque a relação entre passado e futuro, de modo que ao fato passado é somada a probabilidade da ocorrência de algo no futuro.

Por óbvio, a modificação dos critérios de reconhecimento de ativos e passivos tem impacto direto sobre o resultado do exercício. Dado que receitas são aumentos nos benefícios econômicos, decorrentes da entrada de recursos, ou do aumento de ativos ou da diminuição de passivos; e despesas, os decréscimos nos benefícios econômicos, em razão da saída de recursos, ou da redução de ativos ou assunção de passivos (CPC 00, item 4.25), há uma necessária vinculação entre esses conceitos (ativo e passivo) e a definição de resultado. É que: *(i)* quando novos ativos forem reconhecidos, tem-se uma receita; *(ii)* quando novos passivos forem registrados, tem-se uma despesa; *(iii)* quando passivos diminuïrem, sem contrapartida no ativo, tem-se uma receita; *(iv)* quando ativos diminuïrem, sem contrapartida no passivo, tem-se uma despesa. Em outras palavras, a alteração nos critérios para o reconhecimento inicial de ativos e passivos, em razão de uma necessária expectativa em torno da ocorrência de resultados futuros, tem repercussão imediata no resultado do exercício (receitas e despesas), que é a referência para a determinação da base de cálculo do imposto de renda, ressalte-se novamente.

Finalmente, observa-se também uma repercussão das referidas mudanças sobre o patrimônio líquido. Mesmo sem uma definição que lhe seja própria, o patrimônio líquido pode ser entendido como a representação numérica que resulta da diferença entre ativos e passivos, fazendo com que muitos autores cheguem ao ponto de criticar a

adequação dessa expressão, que melhor poderia ser substituída por ativo líquido (*i.e.* ativo líquido dos passivos). Portanto, se ativos e passivos passam a contar com a forte presença do fator expectativa, por meio da consideração de fatos futuros de ocorrência incerta, o patrimônio líquido também passa a estar “contaminado” por essa visão prospectiva da realidade, que não se vincula à ocorrência de transações, tampouco à existência de títulos jurídicos de propriedade. É dizer, o patrimônio líquido de hoje não é o efeito líquido decorrente de transações ocorridas registradas pelo preço de custo, mas o efeito líquido que espelha o valor atual da expectativa futura, ainda que relacionada a fatos passados.

De todo modo, convém ressaltar que essa nova estrutura conceitual básica da contabilidade afeta o resultado do exercício, não apenas em razão de modificações dos critérios de mensuração de ativos e passivos, mas também em razão de mudanças na primeira das etapas do processo contábil, que corresponde propriamente ao reconhecimento dos fatos patrimoniais para fins de mensuração e de sua posterior evidenciação. Dito de outra maneira, a contabilidade passa a enxergar a realidade de forma diversa, por meio de uma visão mais prospectiva, ainda que para isso precise trabalhar com probabilidades acerca da ocorrência de transações. Como resultado, ativos antes não reconhecidos podem passar a existir, o mesmo ocorrendo em relação aos passivos. Nesse ponto, eventuais divergências de qualificação em relação ao direito, principalmente fruto dessa tensão entre passado e futuro, passam a ser desimportantes.

Esse contexto naturalmente abala a relação existente entre contabilidade e direito tributário. Um registro contábil preocupado com o futuro trabalha com expectativas, baseia-se em avaliações fundamentadas no valor justo de transações estimadas e não no preço praticado em negócios jurídicos já realizados; ignora a necessidade da propriedade em sentido jurídico e pode desconsiderar a forma adotada sempre que ela conflitar com os efeitos econômicos que se espera derivem da transação ocorrida. Portanto, a referência principal para o registro contábil deixa de ser a ocorrência de negócios jurídicos e passa a ser a visão da ciência contábil acerca da realidade econômica, resultado da máxima *accounting follows economics*. Enfim, relativiza-se o passado e atribui-se peso à expectativa de sua relação com o futuro. A contabilidade deixa de representar uma posição estática, resultado da ocorrência de fatos passados, e passa a demonstrar como essa realidade se relaciona com fatos futuros de ocorrência incerta, embora esperada.

Todo esse cenário parece indicar que a presente investigação deveria estar centrada apenas nos efeitos tributários dessa nova estrutura conceitual básica da contabilidade. Afinal de contas, dever-se-ia partir do conceito jurídico de renda e verificar de que forma o atual resultado contábil dele se distancia. Quando isso ocorresse, caberia ao legislador prescrever ajustes ao resultado contábil. Esse seria o cenário ideal, não se discute. Todavia, quando se recorre aos trabalhos doutrinários a respeito do conceito de renda no Brasil, bem como às diversas manifestações existentes na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), não se consegue encontrar uma definição capaz de fornecer os parâmetros necessários para o enfrentamento dos diversos problemas atuais. Com a devida vênia, todos eles foram elaborados em um contexto diverso acerca da relação entre o lucro líquido e a base de cálculo do imposto de renda, também em razão de uma realidade econômica distinta, não apenas em relação ao Brasil, mas também em bases mundiais, o que impõe a necessidade de uma imediata revisitação do tema.

Não se trata de uma crítica direta à qualidade dos trabalhos elaborados pela doutrina e às decisões do STF, mas tão somente o reconhecimento de que a modificação da realidade exige uma análise ainda mais profunda acerca das premissas em que deve estar assentada a definição de renda no Brasil, para que a sua relação com o resultado societário possa ser estudada de forma adequada. É que: se antes o registro contábil estava muito próximo da visão do direito sobre os fatos patrimoniais, hoje ele passa a ter como referência imediata possíveis efeitos futuros, baseados em postulados contábeis que apontam nessa mesma direção. Em outras palavras, as definições de renda atuais buscaram enfrentar e resolver os problemas de seu tempo, devendo ser revistas (e talvez modificadas) sempre que elas se mostrarem insuficientes para os desafios de hoje.

É justamente nesse ponto que se pretende contribuir de forma original para a ciência do direito. A presente tese se propõe a construir um conceito de renda baseado em atributos indissociáveis impostos pelo sistema jurídico, com especial destaque para os princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da segurança jurídica, que devem ser capazes de neutralizar os efeitos de uma visão da contabilidade acerca da realidade econômica que se revele incompatível com os fundamentos jurídicos vinculados ao imposto de renda. Dito de outra maneira, propõe-se um estudo do imposto de renda voltado às suas origens, como forma de identificar de que modo o direito tributário se relaciona com o fenômeno do acréscimo patrimonial.

Atingido esse desígnio, pretende-se colocar à prova essa definição por meio de seu confronto com os desafios impostos pelo atual resultado contábil, para que se obtenham os critérios necessários para uma intransigente depuração desse resultado, único modo para que ele possa continuar a servir como ponto de partida para a determinação da base de cálculo do imposto de renda. Do contrário, a consequência imediata seria a tributação de acréscimos patrimoniais que representariam apenas uma mudança sob a perspectiva de valor do patrimônio, sem qualquer relação com a prévia aquisição de renda em sentido jurídico-tributário, o que violaria o princípio da capacidade contributiva.

Esses esclarecimentos adicionais são necessários para que se busque afastar da mente do leitor o preconceito inicial que o título do presente trabalho poderia causar. De fato, um projeto de tese que se propõe a delimitar constitucionalmente o conceito de renda para fins tributários esbarraria nos seguintes questionamentos: passados tantos anos da instituição do imposto de renda no Brasil, o que ainda não teria sido escrito a esse respeito? Seria mesmo possível dar alguma espécie de contribuição original à ciência do direito por meio de um novo estudo sobre esse tema?

Em razão dos fundamentos acima expostos, acredita-se que a resposta deve ser claramente positiva. Como mencionado, não se pretende apenas (re)identificar os limites ao exercício da competência impositiva relacionada ao imposto de renda (algo de que a doutrina se encarrega há muitos anos, com vários trabalhos de extrema relevância, não se olvide), mas buscar estabelecer os reais atributos desse conceito, que vão muito além da ideia de acréscimo patrimonial. Somente assim, modelos de interpretação dessa nova relação entre o resultado contábil e a base de cálculo do imposto de renda podem ser propostos. Ou seja, não se pode chegar ao resultado final sem que as premissas em que ele estará assentado estejam previamente definidas com elevado rigor conceitual.

Superado esse ponto inicial, a tese pretende avançar sobre algumas discussões essenciais trazidas pelos novos critérios de mensuração do patrimônio contábil. Uma visão da contabilidade desvinculada da ocorrência de um negócio jurídico poderia levar à existência de renda para fins tributários? O fato de o imposto de renda não se vincular a negócios específicos, mas ao resultado positivo relacionado ao patrimônio do contribuinte em um determinado período de apuração, teria o condão de influenciar essa conclusão? A evolução da realidade econômica teria causado uma mudança sobre o

sentimento das pessoas a respeito do momento em que o seu patrimônio sofre alguma espécie de mutação? Sendo positiva a resposta, tratar-se-ia de uma mudança com o potencial de gerar efeitos sobre a determinação da base de cálculo do imposto de renda? Como essa questão de alteração da realidade seria interpretada pelo STF no contexto atual de decisões que levaram esse tipo de fator (evolução) em consideração?

Postos os questionamentos, pode-se delimitar a hipótese como sendo a definição do conceito de renda para fins tributários, a sua análise sob a perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro e de que forma essas conclusões podem ser aplicadas ao contexto de modificação da estrutura conceitual básica da contabilidade. Trata-se de questão controversa, pois a discussão a respeito de uma necessária relação entre o resultado econômico (ainda que sob a perspectiva da contabilidade) e a base de cálculo do imposto de renda continua sendo objeto de incontáveis debates ao redor do mundo, com especial destaque para o Brasil, especialmente em razão do fato de que o novo padrão contábil deve ser aplicado às demonstrações financeiras individuais, que servem de referência para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas. Como resultado prático, pretende-se propor um conceito de renda em bases teóricas gerais, que possa ser testado sob a ótica do sistema constitucional tributário brasileiro e que esteja apto a resolver os novos conflitos entre o lucro líquido e o direito tributário.

1.2 METODOLOGIA

Logo em seu segundo capítulo, a presente tese tem como preocupação inicial afastar do processo interpretativo alguns mitos que prejudicam uma correta compreensão do tema sob a perspectiva do direito tributário. Em primeiro lugar, pretende-se desmistificar a ideia de que renda é um conceito essencialmente ligado às ciências econômicas, a quem competiria a qualificação definitiva dos fatos ocorridos no mundo fenomênico. Esse pensamento tem como resultado a ideia de que as demais ciências que também trabalham com uma definição de renda estariam subordinadas a definições econômicas, que seriam a melhor representação da realidade. Parte-se, no entanto, da premissa de que não existe qualquer vinculação entre as qualificações econômicas dos referidos fatos e a forma pela qual o direito encara essa mesma realidade.

Essa ponderação tem o propósito de restringir a busca pelo conceito jurídico de renda ao sistema jurídico. Ainda que não se possa sustentar um isolamento total desse sistema em

relação à realidade, o que evidencia a possibilidade de influências externas, especialmente aquelas provenientes das ciências econômicas e contábeis, deve-se limitar esse efeito às aberturas que o próprio sistema tenha admitido, sob pena de a realidade jurídica ser construída com base em elementos estranhos ao universo do direito, o que não se pode tolerar. Dito de outro modo, é preciso que o intérprete investigue a fundo as implicações das normas jurídicas por ele construídas, sob pena de não estar apto a identificar quando as influências externas estiverem gerando efeitos incompatíveis com a regulação da realidade pelo direito positivo.

Em razão dessas considerações, defende-se a impossibilidade de que conceitos utilizados pelas ciências econômicas e contábeis sejam invocados como fundamento autônomo e suficiente para a defesa de um conceito jurídico de renda mais abrangente, compatível com a visão da economia sobre a realidade, mas que pode se mostrar conflitante com a regulação dessa mesma questão pelo direito. É por isso que se deve analisar com extrema cautela pensamentos baseados em uma definição compreensiva de renda, que deixa de considerar se o acréscimo patrimonial se revela compatível com a dimensão atribuída ao direito e ao princípio da capacidade contributiva.

Afastados esses mitos iniciais, o trabalho pretende prosseguir por meio da identificação de alguns limites mínimos que devem ser respeitados por aquele que se proponha a construir uma definição de renda. No contexto da presente tese, esses limites serão chamados de balizas, em razão da necessidade de que constituam uma espécie de núcleo mínimo de significação. O primeiro deles diz respeito à necessária verificação da existência de uma riqueza nova, que deverá ser mensurada sob a perspectiva de uma mandatória preservação do capital, sob pena de o imposto de renda incidir sobre o patrimônio, que representa uma materialidade fundamentalmente diversa. Esse modo de pensar impõe que a definição de patrimônio esteja bem delimitada, pois renda é o acréscimo líquido positivo sobre ele incidente.

Na sequência, pretende-se avançar sobre a questão relativa ao momento em que o acréscimo patrimonial pode ser considerado ocorrido para fins tributários. A esse respeito, defende-se que a existência jurídica de renda está vinculada à ocorrência de uma transação, oportunidade em que o contribuinte manifesta a sua vontade de ver transformado em renda um determinado acréscimo de valor ao seu patrimônio. Antes disso, o que se tem é apenas o resultado decorrente de uma nova perspectiva de valor a

respeito do patrimônio, mas não renda. É que o patrimônio deve ser considerado sempre o indicativo de uma posição estática (ainda que superior a essa mesma posição em um momento anterior), ao contrário da renda, que exige que o acréscimo de valor decorra de um fluxo relacionado a uma decisão do contribuinte.

Finalmente, a construção do conceito jurídico de renda avança com a finalidade de: (i) determinar os critérios para que os gastos incorridos pelo contribuinte possam ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda; (ii) identificar se o direito permite a tributação segregada de determinados rendimentos ou se todos eles devem ser levados à tributação com base em critérios idênticos; (iii) investigar qual é o papel desempenhado pela progressividade na tributação da renda; e (iv) verificar se há um intervalo mínimo de tempo a ser considerado para que a renda deva ser medida para fins de incidência do tributo. Como resultado, pretende-se apontar a existência de outras balizas à construção do conceito jurídico de renda, que deverão ser adicionadas à necessidade de acréscimo patrimonial realizado, mensurado sob a perspectiva da preservação do capital.

Já no terceiro capítulo, pretende-se verificar de que forma as conclusões obtidas anteriormente devem ser encaradas quando analisadas sob a perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro. Como pressuposto teórico, parte-se da constatação de que a tributação foi regulada de forma absolutamente cuidadosa pelo legislador constituinte, algo sem precedente em relação aos seus principais pares. A esse respeito, deve ser destacada a preocupação com a exaustiva repartição de competências em âmbito constitucional, por meio de um conjunto estruturado de dispositivos, representativos de um genuíno sistema constitucional tributário. Por isso, o intérprete de seu texto não pode restringir a análise acerca da tributação da renda apenas ao art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), devendo recorrer a todos os dispositivos que se relacionem ao imposto de renda, mesmo que de forma apenas mediata.

Ainda a respeito do sistema constitucional tributário, salta aos olhos a preocupação do legislador constituinte com o reforço a princípios como igualdade, legalidade, segurança jurídica e capacidade contributiva. Observa-se a existência de um sistema rígido, que contém a previsão acerca de quais materialidades podem ser tributadas, de que forma o exercício dessa competência foi repartido entre os diversos entes federativos e quais são os seus limites. Portanto, optou-se por retirar do legislador a possibilidade de decidir a respeito de quais fatos econômicos podem ser tributados. Como consequência, é

necessário que se conclua no sentido de que a existência de capacidade econômica representa uma condição necessária para a incidência do tributo, mas não suficiente.

Sob um ponto de vista mais concreto, essa posição ortodoxa pode levar à visão de que todos os conceitos relacionados às materialidades discriminadas pelo legislador constituinte podem ser construídos com base em dispositivos presentes no texto constitucional (raciocínio baseado em conceitos). Essa possibilidade parece estar presente em uma série de decisões do STF proferidas ao longo das últimas décadas, como será visto com maiores detalhes no capítulo terceiro. Não se pode negar, todavia, a presença de um número considerável de decisões recentes proferidas pela Suprema Corte em sentido ligeiramente diverso, que levaram em conta a evolução da realidade econômica e uma menor rigidez do sistema constitucional de repartição de competências, especialmente quando as suas normas são interpretadas sob a perspectiva de sua relação com conceitos de direito privado (raciocínio baseado em tipos).

Não se mostra necessário (e nem útil) um esforço maior no sentido de identificar se todos os conceitos podem ser construídos considerando-se enunciados constitucionais ou se uma parte dessa tarefa pode ficar a cargo do legislador complementar. Basta, todavia, a concepção de que, em relação ao imposto de renda, as normas constitucionais fornecem ao intérprete os elementos necessários para o controle da atividade exercida pelo legislador infraconstitucional, a quem compete a explicitação do conceito, dada a evidente complexidade da matéria. Dito isso, pretende-se comprovar que o conceito de renda que pode ser construído a partir da CF/88 apenas reforça a existência de cada uma das balizas que foram identificadas ao longo do segundo capítulo.

Avançando um pouco mais sobre as especificidades do caso brasileiro, não se pode desconsiderar o fato de que o legislador constituinte determinou que o imposto de renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. De todo modo, defende-se não se tratar de um comando, mas de três atributos que devem compor o núcleo do imposto de renda, sempre que esse tributo estiver sendo utilizado com finalidade precipuamente arrecadatória. Significa dizer que o legislador pode se afastar de cada um deles, desde que em razão de uma justificativa extrafiscal legítima, cujo controle de validade compete ao Poder Judiciário. Essa conclusão se mostra compatível com as premissas

adotadas e conclusões obtidas durante a construção de um conceito jurídico de renda desvinculado do sistema jurídico brasileiro.

Esgotado o exame da matéria em âmbito constitucional, pretende-se interpretar os dispositivos presentes no Código Tributário Nacional (CTN) que se relacionam com o imposto de renda, especialmente o art. 43, de modo a identificar em que medida as normas que a partir deles podem ser construídas são compatíveis com as limitações impostas pelo texto constitucional. O principal ponto de atenção diz respeito ao exato significado da exigência de que o fato gerador do imposto de renda represente a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A esse respeito, diversas são as posições que podem ser encontradas na doutrina, que apontam em sentidos bastante distintos. Pretende-se demonstrar, no entanto, que a interpretação mais adequada é aquela que propõe uma distinção clara entre as duas espécies de disponibilidades, sendo econômica aquela que não se vincula à ocorrência de uma transação e jurídica aquela decorrente da celebração de um negócio jurídico.

Em certa medida, contudo, essa visão conflita com a exigência constitucional de prévia realização para que se possa considerar ter sido adquirida a renda. Assim, pretende-se demonstrar que a aquisição de disponibilidade econômica, no sentido atribuído por uma relevante parte da doutrina, não pode ser considerada compatível com a atual ordem constitucional. Em razão disso, a interpretação do CTN à luz da CF/88 deve indicar que apenas a aquisição de disponibilidade jurídica caracteriza a ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Caso a opção seja por uma interpretação conforme a Constituição, então, seria necessário chegar-se à conclusão de que a disponibilidade econômica seria aquela desvinculada da ocorrência de negócios regulados pelo direito.

Passando para o quarto capítulo, a tese se propõe a analisar de que forma a modificação da estrutura conceitual básica da contabilidade, após o advento da Lei nº 11.638/07, se relaciona com o imposto de renda. Para tanto, é preciso considerar que essa alteração está inserida em um contexto mundial de convergência da contabilidade a um padrão internacional, atualmente ditado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Trata-se de um conjunto de regras contábeis voltado para a tutela do investidor institucional, com foco na geração de informações destinadas a auxiliar o usuário da informação contábil na tomada de decisões. Em razão disso, o processo contábil passa a

contar com uma carga maior de subjetividade, resultado da presença marcante de expectativas, ou seja, da consideração do patrimônio como a possibilidade de fruição de benefícios econômicos futuros (no que diz respeito aos ativos) e como a possibilidade de saídas de caixa (no que se refere aos passivos).

Essa nova forma de enxergar a realidade faz com que a contabilidade naturalmente se distancie das formas jurídicas. A preocupação com o futuro pode levar ao reconhecimento de valores (ativos, passivos, receitas e despesas) baseados em probabilidades, que para o direito não passam de presunções. Nesse contexto, o registro contábil levará em conta o valor justo, é dizer, o valor atribuído ao patrimônio com base em um determinado conjunto de premissas, mas que jamais poderá ser confundido com o preço, existente apenas quando o referido valor é atestado pelo mercado em uma transação (negócio jurídico) que tenha contado com o expresso consentimento das partes. Até o advento do preço, o acréscimo/decrécimo patrimonial decorrente do valor justo representa apenas uma mudança sob a perspectiva de valor do patrimônio, que não tem origem em renda.

Ademais, esse mesmo viés prospectivo da contabilidade tende a gerar registros contábeis que desconsideram a forma jurídica adotada, sempre que essa forma contrariar a visão da contabilidade acerca da realidade econômica. É o que se denomina de princípio da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, hoje parte integrante do que se denomina *representação fidedigna*. Esse é, entretanto, um conflito de mera aparência, pois não se pode opor a forma jurídica (que possui uma substância, igualmente jurídica, que lhe é subjacente) à substância econômica.

De um lado, tem-se forma e substância compatíveis com a visão do direito acerca da realidade. De outro lado, tem-se a substância econômica decorrente da visão da contabilidade acerca dos fatos patrimoniais ocorridos. Por isso, não se pode afirmar que uma dada realidade deverá prevalecer, pelo simples fato de que não há espaço para considerações sobre verdade nesse contexto. Nas hipóteses em que se observa a presença de divergências entre substância e forma jurídica, o próprio direito cuida de regular as suas consequências, que não possuem qualquer relação com a visão contábil acerca da realidade. Quando muito, o registro contábil poderá servir de evidência da ocorrência de um defeito do negócio jurídico, o que deve ser analisado apenas com base no direito positivo.

Dito isso, é preciso que sejam presumidos neutros os efeitos da mudança de práticas contábeis sobre o resultado, mesmo que o legislador não tenha agido de forma positiva. O reconhecimento da existência de uma mudança de paradigma a respeito de como a contabilidade enxerga a realidade, especialmente no que diz respeito à sua relação entre fatos passados e a expectativa de sua ocorrência no futuro, faz com que, nesse ponto, o direito não possa partir do resultado contábil. Do contrário, admitir-se-ia a incidência do imposto sobre uma presunção de renda, o que revelaria a absoluta inexistência de capacidade contributiva; ou sobre uma mudança na perspectiva de valor do patrimônio, que com renda não se pode confundir.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado quando a contabilidade apenas prescrever um registro que indique a presença de um negócio jurídico diverso daquele celebrado pelas partes. É o corriqueiro exemplo de um contrato de retrovenda, visto pela contabilidade apenas como uma forma de financiamento, em que, do ponto de vista da substância econômica, não há efetiva alienação com posterior compromisso de recompra, mas a obtenção de um empréstimo, que tem como garantia os bens que foram objeto do referido contrato. Do ponto de vista tributário, assumindo que o negócio jurídico celebrado está livre de qualquer vício, os efeitos devem ser aqueles prescritos pelo direito privado, mesmo que a visão contábil sobre a realidade indique algo diverso.

Com isso, não se pretende afirmar que o imposto de renda se vincula a determinados negócios jurídicos, mas apenas que o acréscimo patrimonial deve ser mensurado com base na qualificação dos fatos patrimoniais pelo direito positivo. Em outras palavras, o acréscimo/decrécimo de valor deverá ser sempre jurídico, no sentido de que o direito deve reputá-lo existente, com base em uma universalidade de transações, não importando o seu *nomen juris*, mas o resultado de acréscimo ao patrimônio, desde que esse seja o efeito prescrito pelo direito.

Do exposto, a presente tese tem por objetivo construir, a partir da CF/88, um conceito de renda compatível com a atual realidade, apontando os seus atributos indissociáveis, que deverão ser respeitados pelo legislador infraconstitucional, sob pena de o imposto incidir sobre um acréscimo de valor ainda não efetivamente adquirido, ou que represente uma materialidade diversa daquela reservada à União Federal pelo art. 153, III, da CF/88. Feito isso, esse conceito será confrontado com a nova estrutura conceitual básica da contabilidade, para que se estabeleçam os novos contornos dessa relação e

para que o lucro líquido seja depurado de modo a poder continuar servindo como ponto de partida para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

5 CONCLUSÕES FINAIS

Ante todo o exposto, a presente tese chega às seguintes conclusões:

5.1 Renda não é um conceito essencialmente econômico e são diversas as formas de qualificar os fatos patrimoniais capazes de gerar mutação patrimonial. Por isso, não se pode admitir a ideia de que exista apenas um conceito de renda, dotado de uma pureza científica (quase ontológica), atribuível às ciências econômicas e que representaria o ideal a ser perseguido pelo legislador tributário para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Em outras palavras, não há um conceito fundamental de renda.

5.2 Essa diversidade de visões a respeito da realidade também pode ser verificada no âmbito da própria economia. Como aponta a doutrina, não é possível identificar qual seria a definição de renda atribuível às ciências econômicas, uma vez que são variadas as formas de pensamento existentes e as premissas por elas adotadas. Ademais, não é tarefa da economia levar em consideração princípios jurídicos como igualdade, segurança jurídica, capacidade contributiva, praticidade, etc. para elaboração das suas definições.

5.3 O mesmo raciocínio pode ser aplicado à contabilidade. A sua histórica relação de proximidade com o direito tributário, dado que o lucro líquido costuma servir como ponto de partida para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, faz com que se acredite em uma exatidão dos seus métodos e critérios. O resultado contábil, todavia, está baseado em uma série de convenções, que contêm uma certa margem de discricionariedade, de modo que não se pode afirmar serem a única forma de representação da realidade. Nem mesmo o regime de competência escapa dessa ambiguidade, podendo-se falar em uma variedade de métodos alternativos para a confrontação entre receitas e despesas.

5.4 Em razão dos pontos acima citados, deve-se partir do entendimento de que o direito tem total autonomia para estabelecer a sua própria definição de renda, baseada em critérios jurídicos, ainda que alguma espécie de interação com os sistemas econômico e contábil seja admitida. Contudo, essa é uma abertura concedida pelo sistema jurídico e por ele regulada precisamente, não se admitindo a existência de efeitos que escapem ao

permitido pelo direito. Precisamente por isso, não se pode falar em uma relação de subordinação entre o direito e as ciências econômicas e contábeis.

5.5 Como decorrência das conclusões citadas acima, não se admite que o conceito Haig-Simons seja considerado um conceito fundamental de renda. Essa é uma definição que representa apenas a sistematização de uma série de atributos vistos por seus autores como indispensáveis à construção de um conceito jurídico que esteja o mais próximo possível de uma renda em sentido econômico. Portanto, não se pode ignorar a presença de uma visão particular acerca do conceito de renda para a economia e de que forma ele deveria ser adaptado para o direito tributário. De todo modo, trata-se de um conceito amplamente estudado na doutrina, fazendo com que ele possa ser tomado como um parâmetro para a identificação de todos os atributos do conceito jurídico de renda.

5.6 O conceito Haig-Simons de renda se propõe abrangente, objetivo e equitativo, o que justificaria a sua prevalência sobre qualquer outro existente. Como pressuposto, adota-se a ideia de renda medida em termos de capacidade, representada por um poder de consumo futuro, não sendo necessária a ocorrência de uma transação. Entretanto, não se ignora que a capacidade deve ser mensurada sob a perspectiva da preservação do capital, uma vez que o seu efetivo exercício não pode ter como resultado colocar o titular da renda em uma posição patrimonial inferior à do início do período de apuração.

5.7 Decorre do conceito Haig-Simons de renda a necessária existência de um acréscimo patrimonial, que deve ser apurado após a consideração dos gastos que contribuam para a sua formação, desde que preservado o capital, não sendo necessária prévia realização. Adicionalmente, defende-se a necessidade de que todos os rendimentos sejam considerados e tributados em conjunto, por meio de uma incidência progressiva, como forma de melhor promover o princípio da igualdade.

5.8 Superados os mitos mencionados, o ponto de partida para a construção de um conceito jurídico de renda deve ser o estabelecimento de algumas balizas. A primeira delas é a necessária ocorrência de um acréscimo patrimonial, cuja mensuração deve ter como referência a manutenção do capital. Em outras palavras, não há renda sem que se constate a aquisição de uma riqueza nova que tenha sido acrescida ao patrimônio, o que requer seja o capital preservado, pois é dele que a renda deriva.

5.9 Com a finalidade de definir o montante do acréscimo patrimonial é preciso que os critérios para a mensuração do patrimônio estejam corretamente identificados. Especificamente em relação às pessoas jurídicas, é necessário ressaltar que a contabilidade conta com diferentes métodos para a mensuração do patrimônio, que giram em torno da adoção de valores de entrada ou de saída. A mesma diversidade pode ser identificada a respeito de como considerar os efeitos decorrentes da variação dos itens que compõem o patrimônio e de como serão registradas as contrapartidas dessas variações, se diretamente no patrimônio ou no resultado do exercício.

5.10 Por isso, não basta a afirmação de que renda (ou lucro) é o acréscimo patrimonial resultante da confrontação entre receitas e despesas, pois são várias as nuances que o processo contábil pode impor. A esse fato deve estar atento o legislador, sob pena de fazer incidir o tributo sobre acréscimos de valor que representam apenas uma oscilação do patrimônio. Assim, renda deverá ser considerada a diferença entre determinados valores de entrada e de saída, não necessariamente vinculados aos conceitos contábeis de receita e despesa.

5.11 Esse raciocínio é semelhante para fins de mensuração do acréscimo patrimonial das pessoas físicas. É preciso ter em mente que nem todas as entradas que contribuem para o aumento do patrimônio devem ser consideradas como base de cálculo do imposto de renda, da mesma forma que nem todos os gastos serão dela dedutíveis. A variação patrimonial das pessoas físicas tem origem no produto do capital e do trabalho, admitida a sua combinação, devendo ser admitida a dedução de determinados gastos.

5.12 Por manutenção do capital financeiro entende-se a necessidade de que a integralidade do valor investido pelos sócios seja preservada, o que pode impor a manutenção do poder de compra da moeda, quando se estiver diante de uma economia inflacionária, e a compensação das perdas de períodos passados. Para tanto, o capital deve ser definido em termos de unidades monetárias nominais. Já para a hipótese de manutenção do capital físico, entende-se a preservação da capacidade de operação, fazendo com que o custo histórico deixe de ser a referência, mantida a necessidade de compensação das perdas passadas.

5.13 Assim, o conceito de manutenção do capital pode variar, caso a perspectiva adotada pela norma tributária também varie. Sendo a referência para a mensuração da

renda a existência de transações já ocorridas, bastará a manutenção do capital financeiro. Admitida a presença da renda como oscilação de valor, o capital a ser mantido deverá ser o físico. Em ambos os casos, deverá ser considerada a manutenção do poder de compra da moeda, por meio da retirada dos efeitos da inflação, e a compensação das perdas de períodos passados.

5.14 Admitida a ideia de que renda é uma riqueza nova acrescida ao patrimônio, mensurada entre dois pontos previamente definidos, desde que preservado o capital, considerados os efeitos da inflação e compensadas as perdas de períodos anteriores, é preciso que seja determinado o momento em que ela é adquirida e pode ser oferecida à tributação. A dúvida gira em torno da necessidade de realização. Entende-se por realização o vínculo entre a incidência do imposto de renda e a ocorrência de uma transação.

5.15 A realização é inegavelmente um dos atributos do conceito jurídico de renda. Antes dela, qualquer acréscimo de valor ao patrimônio do contribuinte será um ganho em potencial, cuja precariedade se revela incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Apenas ganhos definitivos podem ser considerados renda para fins tributários, de modo que a reversibilidade dos acréscimos de valor faz com que eles devam ser considerados uma nova perspectiva sobre o valor do patrimônio, o que não se revela suficiente para a existência de renda em sentido jurídico.

5.16 Sob a perspectiva do direito tributário, o que marca a superação da reversibilidade do acréscimo de valor é a decisão do contribuinte de realizar uma transação, oportunidade em que o valor atribuído ao seu patrimônio será transformado em preço, o que pressupõe a participação de um terceiro nesse processo. Nesse momento, tem-se a certeza, que não se confunde com definitividade ou irreversibilidade, mas que requer a presença de algo que tenha origem no direito. Dito de outro modo, antes da ocorrência de um negócio jurídico, tem-se apenas valor, que é uma representação do patrimônio, mas não renda, cuja origem será sempre preço. Como decorrência, não se admite a existência de renda baseada na presunção de futura ocorrência de uma transação, por mais provável que ela se revele.

5.17 Acerca dos gastos que podem ser deduzidos para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, a primeira consideração diz respeito

àqueles relacionados a uma existência digna. A parcela dos recursos auferidos e que se destine a suportar um padrão mínimo de gastos não pode ser considerada riqueza nova. Até o limite do mínimo existencial não há manifestação de capacidade contributiva, justamente em razão da compulsoriedade do gasto. Além dos gastos vinculados a um padrão mínimo de existência, devem ser considerados igualmente dedutíveis as despesas extraordinárias, para as quais a ausência de disponibilidade do contribuinte também se faz presente. É o caso dos gastos relacionados ao custeio de tratamentos médicos, que também podem ser qualificados como compulsórios.

5.18 Afora os gastos acima referidos, todos os demais ostentam o potencial de atos de consumo, o que permitiria a incidência do imposto de renda sobre eles. Na costumeira hipótese de a legislação permitir a dedução de gastos diversos dos mencionados no item precedente, essa previsão não possui qualquer vinculação com o conceito jurídico de renda. Como regra, esse tipo de autorização está vinculado à implementação de alguma política pública, com a eleição do gasto tributário para a promoção da finalidade perseguida (*tax expenditure*). Em razão dessa característica, o legislador dispõe de uma considerável discricionariedade para restringir e/ou eliminar a autorização de dedução.

5.19 No caso das pessoas jurídicas, o critério de dedução deve ter como principal referência a possibilidade de vinculação entre o gasto incorrido e a receita auferida. Desse modo, não deverão ser considerados para a formação da base de cálculo do imposto de renda apenas os gastos que não puderem ser imputados à atividade empresarial, porquanto eles caracterizam atos de aplicação de uma renda já auferida. A distinção entre gastos necessários e atos de consumo não está relacionada a questões subjetivas, mas a uma análise da possibilidade objetiva de vinculação entre o esforço financeiro e a possibilidade de obtenção de lucro.

5.20 É possível que a legislação venha a restringir ou estimular a dedução de determinados gastos. Serão situações excepcionais, no entanto, que deverão encontrar fundamento na existência de políticas fiscais compatíveis com os sistemas jurídicos em que inseridas, ainda que não diretamente relacionadas a questões tributárias.

5.21 Em razão do perfil essencialmente arrecadatário do imposto de renda, o princípio da capacidade contributiva deve ser utilizado como principal referência pelo legislador, o que impõe sejam os rendimentos considerados em conjunto e submetidos a um mesmo

universo de alíquotas. Contudo, se a realidade impuser a concessão de tratamentos diferenciados, desde que vinculados à promoção de alguma finalidade compatível com valores prestigiados pelo ordenamento jurídico, as medidas poderão ser justificadas com base nesses fundamentos.

5.22 A opção por uma tributação progressiva tem relação direta com a existência de políticas públicas de distribuição de renda, baseadas em alguma teoria de justiça redistributiva. Trata-se de um mecanismo de transferência de renda, que se aperfeiçoa por meio de uma combinação entre arrecadação e gasto público. Essa é uma função consentânea com o atual direito tributário, que também deve ser encarado como uma ferramenta para a realização de direitos sociais. No entanto, o fundamento de uma incidência progressiva não se liga ao princípio da capacidade contributiva, mas à necessidade de que o tributo seja utilizado como mecanismo de distribuição de renda. Dito isso, a progressividade está relacionada à utilização da norma tributária em seu caráter extrafiscal.

5.23 Ao se retirar da capacidade contributiva a justificativa para uma tributação progressiva da renda, a progressividade passa a não poder ser considerada uma baliza necessária à construção do conceito jurídico de renda. Ou seja, a possibilidade de uma tributação progressiva não gera para o legislador a obrigação de que toda e qualquer incidência do imposto de renda ocorra sob esse modelo. A tributação da renda deve ser essencialmente progressiva, o que é algo diverso de afirmar que toda e qualquer incidência esteja baseada na progressividade.

5.24 O elemento temporal constitui uma baliza necessária para a construção do conceito jurídico de renda. Em um cenário ideal, apenas ao final da vida do contribuinte o acréscimo patrimonial poderia ser verdadeiramente apurado. A necessidade de uma arrecadação em bases contínuas exige, no entanto, a segregação em períodos mais curtos, que não podem ser inferiores a um ano. Não há necessidade de correspondência com o ano civil.

5.25 O conceito de renda pode ser definido como sendo, portanto: (i) um conceito jurídico, não subordinado às definições oriundas das ciências econômicas e contábeis; (ii) indicativo da existência de um acréscimo de valor ao patrimônio do contribuinte; (iii) oriundo de um fluxo, que não se confunde com o capital ou com o patrimônio; (iv)

apurado sob a perspectiva da manutenção do capital; (v) medido em bases preferencialmente anuais; (vi) necessariamente realizado, o que pressupõe a ocorrência de uma transação representativa de um ato de vontade do sujeito passivo; (viii) desde que deduzidos determinados gastos; e (viii) autorizada a compensação integral das perdas relacionadas aos períodos de apuração anteriores. Além disso: (ix) deve-se partir de uma necessária apuração conjunta de todos os rendimentos, (x) por meio da aplicação de alíquotas progressivas; (xi) ressalvada a existência de previsões legais que indiquem a utilização da norma de incidência com efeitos extrafiscais.

5.26 A realidade brasileira impõe algumas considerações adicionais. A primeira delas envolve a constatação acerca da existência de um sistema constitucional tributário, resultado da regulação minuciosa da matéria tributária em âmbito constitucional. Em razão disso, a construção do conceito jurídico de renda no Brasil não pode ter como única referência o art. 153, III, da CF/88. Ele é apenas o ponto de partida. É tarefa do intérprete levar em conta todos os enunciados relacionados à tributação da renda, ainda que essa relação seja considerada apenas indireta.

5.27 A constância do emprego da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” pelo legislador constituinte não pode ser desconsiderada pelo intérprete. Ao longo de décadas ela vem sendo objeto de manifestações acerca de seu sentido pela doutrina e pela jurisprudência do STF, impondo que a definição previamente atribuída ao texto não possa ser negligenciada. A esse respeito, é possível afirmar que para a Suprema Corte brasileira não admite a existência de renda sem a ocorrência de um acréscimo patrimonial, ponto sobre o qual não parece pairar mais qualquer controvérsia e que representa uma importante limitação da liberdade conferida aos intérpretes do art. 153, III, da CF/88.

5.28 Acerca do sistema constitucional tributário, merece destaque a rigidez que decorre das regras de repartição de competências. Com o intuito de reforçar princípios como igualdade, legalidade, segurança jurídica e capacidade contributiva, o legislador constituinte cuidou de determinar quais materialidades serão tributadas pelos entes integrantes da Federação, de que forma a competência deverá ser exercida e quais são os seus limites, implícitos e explícitos. Trata-se de um sistema cuja principal característica (a rigidez) retira do legislador a possibilidade de ponderação sobre quais fatos econômicos podem ser tributados, dado que essa decisão foi tomada previamente

pelo Poder Constituinte. Em outras palavras, por mais que a existência de capacidade contributiva seja condição necessária para a incidência de um tributo, não se trata de uma condição suficiente, dada a exigência de prévia autorização constitucional.

5.29 A consequência desse entendimento é a necessidade de que as limitações ao exercício das competências tributárias sejam construídas diretamente a partir do texto constitucional. A esse respeito, há na doutrina (que poderia ser chamada de majoritária) quem sustente que as referidas limitações deveriam resultar na presença de conceitos constitucionais para a definição das competências, cabendo ao legislador complementar apenas a sua concretização. Esse entendimento é respaldado por uma série de importantes julgados do STF. Em sentido contrário, há quem não atribua à rigidez das regras de discriminação de competências essa capacidade, o que permitiria a presença de tipos na CF, que seriam transformados em conceito apenas no âmbito da legislação complementar. Algumas decisões recentes do STF parecem apontar nesse sentido.

5.30 Apesar da dicotomia entre tipos e conceitos, entende-se que, para fins de definição da hipótese de incidência do imposto de renda, o legislador constituinte positivou todos os limites necessários, cabendo ao CTN apenas a explicitação do conceito por meio de regras que guardem respeito às balizas constitucionais. Essa também parece ser a linha seguida pelo STF, mesmo quando se leva em consideração apenas as mais recentes decisões proferidas em acórdãos que discutiam a possibilidade de incidência do imposto de renda sobre um determinado acréscimo de valor.

5.31 No que diz respeito à regulação da definição do fato gerador do imposto de renda pelo CTN, algumas observações são essenciais. Em resumo, trata-se de diploma legal editado sob a vigência de ordem constitucional diversa, de modo que a análise acerca do seu conteúdo deve ser sempre objeto de confronto com as normas constitucionais atuais a respeito da matéria.

5.32 Um exame crítico do art. 43 do CTN não revela a opção por uma determinada teoria da renda (renda-acréscimo ou renda-produto), mas apenas a escolha por uma regulação didática do fato gerador do imposto. O legislador complementar não nega a necessidade de acréscimo patrimonial, pelo simples fato de que esta não é uma opção que lhe compete, seja porque a sua presença é condição necessária para a própria existência de renda, seja porque sobre esse ponto doutrina e jurisprudência parecem

jamais ter divergido. O que pretendeu o legislador por meio dos dois incisos presentes no art. 43 foi assegurar que os ganhos de capital não fossem considerados excluídos do conceito jurídico de renda.

5.33 Ainda no que diz respeito ao exame do art. 43 do CTN, o legislador define o fato gerador do imposto como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A aquisição de disponibilidade surge no momento em que se pode atestar a possibilidade de que o contribuinte disponha de sua renda sem que a ele se possa opor uma condição, seja ela qual for.

5.34 Especificamente em relação aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, o CTN parece ter procurado distinguir de acordo com a necessidade da ocorrência de um negócio jurídico. Enquanto a disponibilidade jurídica estaria vinculada à ocorrência de uma transação, para a caracterização da disponibilidade econômica bastaria a constatação da existência de um acréscimo patrimonial medido em termos de capacidade. Em síntese, seria econômica a disponibilidade jurídica ainda não realizada.

5.35 Essa perspectiva acerca da definição de disponibilidade econômica não pode ser tolerada. De acordo com as limitações constitucionais ao poder de tributar relacionadas ao imposto de renda, só se admite a tributação de acréscimos de valor que possam ser qualificados como definitivos, o que requer a ocorrência de um negócio jurídico (realização), que marca o exercício de um ato de vontade do contribuinte no sentido de aceitar como definitivo o valor justo atribuído ao seu patrimônio pelo mercado. O imposto de renda é um imposto sobre transações, cuja existência depende da participação efetiva do contribuinte, por meio da prática de um negócio jurídico revelador de sua vontade de transformar em renda o acréscimo de valor do seu patrimônio.

5.36 Esse entendimento exclui qualquer possibilidade de tributação da capacidade, que nada mais é do que uma renda em potencial, uma ficção jurídica absolutamente incompatível com os limites, negativos e positivos, impostos pelo legislador constitucional ao exercício da competência tributária relativa ao imposto de renda e ratificados pela jurisprudência do STF. Por essa razão, a aquisição de disponibilidade econômica, no sentido de capacidade relacionada a um acréscimo patrimonial, não pode ser considerada recepcionada pela atual ordem constitucional. Como decorrência desse

posicionamento, apenas a aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza pode ser objeto de tributação.

5.37 Como alternativa para a interpretação da disponibilidade econômica, poder-se-ia recorrer aos posicionamentos doutrinários no sentido de que ela representaria a aquisição de riqueza nova que não tenha origem em negócios jurídicos regulados pelo direito. Seria jurídica, então, a disponibilidade que decorresse da ocorrência de negócios jurídicos, e econômica aquela cuja origem não pudesse ser vinculada a transações regidas pelo direito. Em ambos os casos, porém, a realização se faz presente, por se tratar de um atributo indissociável do conceito jurídico de renda.

5.38 Portanto, a análise da compatibilidade entre o CTN e a CF/88 depende de uma correta interpretação do primeiro, única forma de se garantir que a disciplina prevista na legislação infraconstitucional não ultrapasse os limites fixados diretamente pela CF/88. Sendo essa a hipótese, pode-se afirmar que o art. 43 foi recepcionado pela ordem constitucional de 1988, de modo que o conceito de renda a servir de baliza direta para o legislador ordinário será aquele previsto no CTN.

5.39 Assim como concluído no item 5.4., o conceito de renda no Brasil é essencialmente jurídico, o que é reforçado pelo fato de que o legislador constituinte se preocupou em positivar uma série de balizas ao exercício dessa competência, ainda que a economia e a contabilidade eventualmente qualifiquem a realidade de modo diverso. É dizer, o grau de abertura concedido ao ambiente externo deve ser considerado extremamente limitado, devendo o intérprete se ater ao universo do direito, não se admitindo a presença de argumentos de autoridade que busquem impor um domínio do econômico sobre o jurídico.

5.40 O entendimento acima tem repercussão direta sobre o tratamento que deve ser conferido à relação entre o direito tributário e a contabilidade no Brasil. Embora o vínculo entre a apuração da base de cálculo do imposto de renda e o resultado determinado segundo as regras contábeis seja efetivamente normativo, essa remissão só terá validade quando não contrariar o direito positivo. Ou seja, a referência direta ao resultado contábil não pode levar à sobreposição da qualificação do fato patrimonial pela contabilidade sobre o direito.

5.41 Com a convergência da contabilidade brasileira ao padrão contábil internacional (padrão IFRS) deve-se ter atenção para um distanciamento que se mostrará cada vez mais presente entre o resultado contábil/societário e a base de cálculo do imposto de renda. A razão principal tem origem em uma mudança na estrutura conceitual básica da contabilidade, que passa a adotar como principal referência para o processo contábil uma particular visão a respeito da realidade econômica, representada pela máxima *accounting follows economics*.

5.42 Como consequência, ao longo das três etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e evidenciação) a forma atribuída aos negócios jurídicos celebrados podem vir a ceder espaço para a visão da contabilidade acerca de qual seria a substância econômica dos atos praticados. Identificada, pela contabilidade, uma divergência entre substância econômica e forma jurídica, o registro contábil deve seguir a primeira. Em outras palavras, a nova contabilidade não tem no direito a principal referência para a qualificação dos fatos patrimoniais, mas na sua particular perspectiva sobre a realidade econômica subjacente.

5.43 Esse contexto faz com que os trabalhos existentes sobre o conceito de renda no Brasil não sejam suficientes para justificar, com a devida precisão, o porquê de dever ser adotada uma regra geral de neutralidade dos efeitos tributários decorrentes da adoção de novas práticas contábeis. Não se trata de uma crítica à doutrina de alta qualidade que vem sendo produzida no Brasil há décadas e décadas, mas apenas a constatação de que as circunstâncias sofreram uma modificação estrutural, reclamando uma postura firme no sentido da identificação de seus efeitos.

5.44 Do ponto de vista prático, os conceitos de ativo e passivo (e por consequência os de patrimônio líquido, receita e despesa) passam a trabalhar com expectativas, o que obviamente não exige a ocorrência de uma transação (de um negócio jurídico). O ativo será registrado quando se verificar a existência de um recurso controlado pela entidade, relativa a fatos passados, a partir do qual se espera obter benefícios futuros. Da mesma forma, o passivo se relaciona a fatos ocorridos no passado, em relação aos quais acredita-se decorrerá uma saída de caixa. A consideração do patrimônio em perspectiva, por meio de registros baseados em expectativas, faz com que o resultado contábil tenha uma relação direta com o que se espera irá ocorrer no futuro, impondo um distanciamento em relação ao passado.

5.45 Esse é um distanciamento estrutural em relação ao direito tributário, que tem como escopo definir o acréscimo patrimonial decorrente de fatos passados. Tributa-se o acréscimo patrimonial definitivamente incorporado ao patrimônio do contribuinte e não aquele que poderá vir a ocorrer no futuro. A existência de um ganho em sentido econômico, baseado em valores de mercado, não passa de uma nova expressão do próprio patrimônio do contribuinte, resultante de uma mudança sob a perspectiva de valor, segundo a visão da contabilidade, acerca da realidade econômica. Se acréscimo ao patrimônio existe nessa hipótese, ele é uma manifestação do próprio patrimônio, mas não renda.

5.46 Ainda que a existência de renda pressuponha a ocorrência de um acréscimo patrimonial, nem todo acréscimo patrimonial terá origem em uma renda previamente auferida. Enquanto o incremento tiver origem em um valor, ele deverá ser considerado patrimônio. Apenas o preço obtido por meio de uma transação pode dar origem a uma renda, pois preço nada mais é do que um valor previamente atribuído por alguém e posteriormente cancelado pelo mercado.

5.47 Conforme já mencionado, a tributação do valor justo importaria na existência de uma renda apurada com base em uma presunção de futura ocorrência do fato gerador (futura aquisição de disponibilidade jurídica da renda), o que atenta contra o princípio da capacidade contributiva. Apenas a renda atual, definitivamente incorporada ao patrimônio do contribuinte, com origem em transações ocorridas no passado pode ser considerada jurídica.

5.48 Por fim, a diversidade de qualificações dos fatos patrimoniais pela contabilidade e pelo direito deve ser considerada neutra, no que diz respeito aos efeitos que repercutam diretamente na base de cálculo do imposto de renda, até que o legislador venha a regular a questão de forma expressa. Do contrário, os efeitos decorrentes de um negócio jurídico validamente celebrado pelas partes seriam substituídos pela qualificação atribuída pela contabilidade ao fato patrimonial, que não possui qualquer vinculação com a disciplina jurídica, o que representaria uma clara ofensa ao princípio da legalidade.

REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable: a treatise on legal justification**. Dordrecht, Holland: D. Reidel Publishing Company, 1986. (Law and Philosophy Library).
- ABE, Cesar Henrique Shogi. **Teorias contábeis sobre o patrimônio líquido e teoria da renda-acréscimo patrimonial: um estudo interdisciplinar**. 2007. 92 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2007.
- ABREU, Alice G.; GREENSTEIN, Richard K. Defining Income. **Florida Tax Review**, v. 11, n. 5, p. 295-348, May 2011.
- AGUIAR, Nina. Do commercial accounts and the tax base have to be aligned? In: MAX PLANCK EUROPEAN POSTDOCTORAL CONFERENCE ON TAX LAW, Munich 21 and 22 November 2011.
- AKERLOF, George A.; SHILLER, Robert J. **Animal Spirits: how human psychology drives the economy, and why it matters for global capitalism**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2009.
- ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e apresentação à edição brasileira Cláudia Toledo. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, Luciano. Imposto de Renda: regimes jurídicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. rev. e atual. Belém: Editora Cejup, 1995. v. 1. p. 313-338.
- AMARO, Luciano. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 101-112.
- ANDRADE, Mairo Caldeira de. Imposto sobre a renda - a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica – limite de sua incidência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 12, n. 43, p. 144-164, jan./mar. 1988.

ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. **Federal income tax anthology**. 4 ed. rev. Cincinnati : Anderson Publishing Company, 1997. p. 278-279.

ANDREWS, William D. The Achilles heel of the comprehensive income tax. In: WALKER, Charles E.; BLOOMFIELD, Mark A. (Ed.). **New directions in federal tax policy for the 1980s**. Cambridge, MA: Ballinger, 1983. p. 278-285.

ANTONINI, Luca. **Dovere Tributario, interesse fiscale e Diritti Costituzionali**. Milano: Giuffrè, 1996.

ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. O Ajuste a Valor Justo (AVJ) analisado sob o conceito jurídico de renda. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 32, p. 275–296, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico** – Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 107, p. 95-109, ago. 2004.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPPENMARCHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 61-79.

ÁVILA, Humberto. Lucro de filial no exterior não pode ser tributado. **Consultor Jurídico**, 07 de fevereiro de 2012.

ÁVILA, Humberto. Regra-Matriz versus princípios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 67-77.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven S. **Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes**. Michigan: University of Michigan Press, August, 2010. (Working Paper nº 216).

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

AYERS, Benjamin C.; JIANG, John (Xuefeng); YEUNG, P. Eric. Discretionary accruals and earnings management: an analysis of pseudo earnings targets. **The Accounting Review**, v. 81, n. 3, p. 617-652, May 2006.

BACKER, Morton. Determination and measurement of business income. In: BACKER, Morton (Ed.). **Handbook of modern accounting theory**. New York: Prentice-Hall, 1955. p. 209-247.

BAKKER, Anuschka; VAN DEN BERG, Tjeerd; JANSSEN, Bart (Ed.). **Tax accounting: unreavelling the mystery of income taxes**. Amsterdam: IBFD Publications, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 12. ed. rev. e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. **Federal income tax anthology**. 4 ed. rev. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997. p. 121-128.

BANKMAN, Joseph; SHAVIRO, Daniel N.; STARK, Kirk J. **Federal income taxation**. 16th ed. New York: Wolters Kluwer, 2012.

BANKMAN, Joseph; SHAVIRO, Daniel. **Piketty in America: a tale of two literatures**. New York: University Law and Economics, 2014. (Working Papers, nº 390).

BARKER, Richard. On the definitions of income, expenses and profit in IFRS. **Accounting in Europe**, v. 7, n. 2. p. 147-158, Nov. 2010.

BARKER, William B. A comparative approach to income tax law in the United Kingdom and the United States. **Catholic University Law Review**, v. 46, n. 1, p. 7-76, Fall 1996.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo, Noeses, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. 2008. 288 f. Tese (Livre Docência) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos Arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.); MENDES, Francisco Schertel Ferreira; CARNEIRO, Rafael Araripe; TEIXEIRA, Tiago Conde (Org.). **Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 283-305.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. 233 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARTH, Mary E.; BEAVER, William H.; LANDSMAN, Wayne. The relevance of value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, p. 77-104, 2001.

BATCHELDER, Lily L. Taxing the poor: income averaging reconsidered. **Harvard Journal on Legislation**, v. 40, p. 395-452, 2003.

BEAVER, W. **Financial reporting: an accounting revolution**. 3rd ed. London: FT Prentice Hall, 1998.

BEAVER, W.; DEMSKI, Joel S. The nature of income measurement. **The Accounting Review**, v. 54, n. 1, Jan. 1979.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 5-39.

BELLI, Juarez Torino. **Aspectos da manutenção do capital**. 1994. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1994.

BENSHALOM, Ilan; STEAD, Kendra. Realization and progressivity. **Columbia Law Journal of Tax Law**, v. 3, n. 1, p. 43-8[5], 2011.

BERTOMEU, Jeremy; LIANG, Pierre Jinghong. **New classical income measurement: a choice-theoretic axiomatic approach**. Carnegie Mellon University, July 2006.

BETTI, Emilio. **Interpretazione della legge e degli atti giuridici**. Milano: Giuffrè Editore: 1971.

BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.159, p 19-30, dez. 2002.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 174-184.

BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 140-156.

BITTKER, Boris I.; LOKKEN, Lawrence. Constitutional status of federal income tax. In: _____. **Federal taxation of income, estates and gifts**. Boston: Warren Gorham & Lamont of the RIA Group, 2006.

BITTKER, Boris. A “Comprehensive Tax Base” as a goal of income tax reform. **Harvard Law Review**, v. 80, n. 5, p. 925-985, Mar. 1967.

BLUM, Walter J.; KALVEN, Harry. The uneasy case for progressive taxation. **The University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, p. 417- 520, Spring 1952.

BOSELLO, Furio. A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão (Coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 43-58.

BREYNER, Frederico Menezes. **Normas tributárias e direitos sociais**. 2017. 376 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2017.

BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. **American Bar Association Journal**, v. 52, n. 1. p. 45-49, Jan. 1966.

BROMWICH, Michael; MACVE, Richard; SUNDER, Shyam. Hicksian income in the conceptual framework. **Abacus**, v. 46, n. 3, p. 348-376, Sept. 2010.

BROOKS, Kim. Delimiting the concept of income: the taxation of in-kind benefits. **McGill Law Journal / Revue de Droit de McGill**, v. 49, p. 255-307, 2004.

BROWN, Cary; BULOW, Jeremy I. The definition of taxable business income. In: PECHMAN, Joseph A. (Ed.). **Comprehensive income taxation**. Washington, D. C.: Brookings Institution, 1977. cap. 7, p. 241.

BROWN, Fred B. “Complete” accrual taxation. **San Diego Law Review**, v. 33, n. 4, p. 1559-1680, 1996.

BRUNSON, Samuel D. Elective taxation of risk-based financial instruments: a proposal. **Houston Business and Tax Journal**, v. 8, n. 1, p. 1-36, Sept. 2008.

BULLEN, Halsey G.; CROOK, Kimberley. **Revisiting the concepts. A new conceptual framework project**. Financial Accounting Standards Board; International Accounting Standards Board, May 2005.

BUSHMAN, Robert M.; PIOTROSKI, Joseph D. Financial reporting incentives for conservative accounting: the influence of legal and political institutions (January 1, 2005). **Journal of Accounting and Economics**, v. 42, p. 107-148, Oct. 2006.

CANNING, John B. **The economics of accounting**: a critical analysis of accounting theory. New York: The Ronald Press Company, [c1929].

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 33-40.

CANTO, Gilberto Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. p. 1-44. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11).

CAPANO, Raffaele. L'Imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). **Diritto tributario e Corte costituzionale**. Napoli: Edizione Scientifiche Italiane, 2006. p. 339-364.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRIS, David. Capital gains taxation: a full circle? **Tax Marshall Law Review**, v. 14, p. 43-[55], 1989.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A nova Lei das S/As e seus possíveis reflexos na tributação pelo Imposto sobre a Renda. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a reforma da Lei das S/A**: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 103-119.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Forma e substância no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Nelson. Essência x Forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. p. 371-380.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. A primazia da essência sobre a forma na prática contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4. p. 237-250.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 281-296.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 97, p.7-17, [2007].

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 188-196, jul./set. 1967.

CHAMBERS, R. J. Edwards and Bell on income measurement in retrospect. **Abacus**, Sydney, v. 18, n. 1, p. 3-39, June 1982.

CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. **Oregon Law Review**, v. 67, p. 561-610, 1988.

CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell’interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007.

CHIRELSTEIN, Marvin A.; ZELENAK, Lawrence. **Federal income taxation**. 12th ed. Washington DC . Foundation Press, 2012.

CHORVAT, Terrence R. **Perception and income: the behavioral economics of the realization doctrine**. Arlington, VA: George Mason University, 2003. (George Mason Law & Economics Research Paper nº 03-23).

CHUA, Wai Fong. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. 61, n. 4, p. 601-632, Oct. 1986.

CLARK, Braedon. The meaning of income: the implications of stone v. FCT. **Revenue Law Journal**, v. 14, n. 1, Article 9, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, Doações e o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 213-223.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 71-100. (Estudos de Direito Tributário, v. 1).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de Renda – Progressividade – Situação na Europa dos Doze (CEE) – Comparação com o Brasil – Rudimentos para uma Reforma Tributária Justa e Eficaz. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 145-153.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. Natureza jurídica do balanço de sociedade anônima. Licitação. In: WALD, Arnoldo (Org.). **Doutrinas Essenciais de Direito Empresarial**: sociedade anônima. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v. 3. p. 693-700. (Edições Especiais Revista dos Tribunais 100 anos - Doutrinas Essenciais).

COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “Nova Contabilidade” e as operações de “Leasing”. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 26, n. 68, p. 50-62, out./dez. 1987.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

COVEN, Glenn E. The decline and fall of taxable income. **Michigan Law Review**, v. 79, n. 8, p. 1525-1572, Aug. 1981.

CUNNINGHAM, Noël B; SCHENK, Deborah H. Taxation without realization: a “Revolutionary” approach to ownership. **Tax Law Review**, v. 47, 1992.

DE ANGELIS, Lorenzo. Quale “modernizzazione” per il diritto contabile italiano? **Giurisprudenza Commerciale**, v. 37, n. 4, p. 561-583, 2010.

DELMOTTE, Charles. The right to autonomy as a moral foundation for the realization principle in income taxation. In: BHANDARI, Monica (Ed.). **Philosophical foundations of tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2017. cap. 12, p. 281-303.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Concorrência tributária e seus efeitos nos conceitos de renda e consumo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17. p. 198-217.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**: economia, finanças públicas e direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2013. v. 2. p. 399-414.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Os conceitos econômicos e contábeis e sua influência no Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 125, p. 163-167. 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto.** Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 255-265.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da 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 et al. **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho.** São Paulo: Fiscosoft: Thomson Reuters, 2013. p. 417-442.

DIAMOND, Peter; SAEZ, Emmanuel. The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. **Journal of Economic Perspectives**, v. 25, n. 4, p. 165-190, Fall 2011.

DICHEV, Ilia D. **On the balance sheet-based model of financial reporting.** New York: Columbia Business School - Center for Excellence in Accounting & Security Analysis CEASA, Sept. 2007. 28 p. (Occasional Paper Series).

DONIAK JUNIOR, Jimir. Considerações gerais sobre a adaptação da legislação do Imposto sobre a Renda às novas normas contábeis. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a reforma da Lei das S/A: desafios da neutralidade tributária e do Direito Societário.** São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 3.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.

DUINDAM, S.; VERSTEGEN, B. Theory for Accounting or Accounting Theory: An Essay on the Interaction between Economics and Accounting. **European Journal of Law and Economics**, v. 10, p. 125-138, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate.** Princeton/Oxford: Princeton University Press, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Justiça para ouriços.** Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012.

EDWARDS, Edgar O.; BELL, Philip W. **The theory and measurement of business income.** Berkeley: University of California Press, 1961.

EICHBERGER, Michael. Fundamentos do Direito Tributário Alemão e sua base constitucional. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL BRASIL-ALEMANHA, 3., São Paulo, 2011. Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, p. 50-65. (Série Cadernos do CEJ nº 28).

EIZIRIK Nelson. Incorporação de ações. Natureza jurídica e principais características. In: CARVALHOSA, Modesto; EIZIRIK, Nelson. **Estudos de Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 85-97.

ELKINS, David. The myth of realization: mark-to-market taxation of publicly-traded securities. **Florida Tax. Review**, v. 10, n. 5, p. 375-407, 2010.

EMERTON, Patrick; JAMES, Kathryn. The justice of the tax base and the case for income tax. In: BHANDARI, Monica (Ed.). **Philosophical Foundations of Tax Law**. Oxford: Oxford University Press, 2017. p. 125-166.

ENDRES, Dieter et al. The **Determination of corporate taxable income in the EU Member States**. Netherlands: Kluwer Law International. 2007.

ENDRES, Dieter; SPENGEL, Christoph. **International Company Taxation and Tax Planning**. Netherlands: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

EPSTEIN, Richard A; HENDERSON, M. Todd. Do accounting rules matter? The dangerous allure of mark to market. **Journal of Corporation Law**, v. 36, p. 513-549, 2011.

ESSERS, Peter et al. **The influence of IAS/IFRS on the CCTB, Tax accounting, disclosure and corporate law**. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2009.

ESSERS, Peter H. J.; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital: EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003**. [Amsterdam]: IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005. (EATLP International tax series, v. 1).

EVANS, Thomas L. The realization doctrine after cottage savings. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati: Anderson, 1997. p. 221-223.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. 6. ed. Padova: CEDAM, 2008.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario: parte speciale**. 7. ed. Padova: CEDAM, 2010.

FAMA, Eugene F. **Foundations of finance. Portfolio decisions and securities prices**. Oxford, NY: Basil Blackwell, Basic Books, 1977.

FAMA, Eugene F. **Random walks in stock-market prices**. **Financial Analysts Journal**, v. 21, n. 5, p. 55-59, Sept. Oct. 1965.

FAMA, Eugene F. The behavior of stock-market prices. **Journal of Business**, v. 38, n. 1, p. 34-105, Jan., 1965.

FAMA, Eugene F.; MILLER, Merton H. **The theory of finance**. Illinois: Dryden Press, 1971.

FELLOWS, Mary Louise. A comprehensive attack on tax deferral. **Michigan Law Review**, v. 88, n. 4, p. 722-813, Fev.1990.

FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. São Paulo: Saraiva 2014.

FISHER, Irving. **The nature of capital and income**. New York: The Macmillan Company, 1930.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. What is better: to be roughly right or exactly wrong? The role of quantitative methods in financial accounting. **International Journal of Multivariate Data Analysis (IJMDA)**, v. 1, n. 2, p. 162-170, 2017.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André. Crítica ao dualismo entre fato e evento na ciência do Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual (RDA)**, São Paulo, n. 32, p. 9-30, 2014.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

FREEDMAN, Judith. **Financial tax accounting: transparency and ‘Truth’**. Oxford: University of Oxford, Jan. 2008. (Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series Working Paper nº 2/2008).

FREEDMAN, Judith. Treatment of Capital Gains and Losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie. (Ed.) **The notion of income from capital**: EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. [Amsterdam]: IBFD Publications, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005. p. 191-215. (EATLP International Tax series, v. 1).

FREITAS, Rodrigo de. **Reconhecimento, mensuração e tributação da renda no setor imobiliário**. 2012. 333 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2012.

GALLO, Franco. **Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione**. 2. ed. Bologna: Mulino, 2011.

GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital: EATLP Congress**, Cologne 12-14 June 2003. [Amsterdam]: IBFD Publications, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005. p. 33-52. (EATLP International Tax series, v. 1).

GIOIA, D. A.; PITRE, E. Multiparadigm perspectives on theory building. **The Academy of Management Review**, v. 15, n. 4, 1990.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 7th ed. Harlow: Prentice Hall, 2001.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

GRAETZ, Michael J. **Foundations of International Income Taxation**. Foundation of International Income Taxation Press, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRICE, Paul. **Aspects of reason**. Londres: Oxford, 2001.

GRIFFITH, Thomas D. Progressive taxation and happiness. **Boston College Law Review**, v. 45, n. 5, p. 1363-1398, 2004.

GRIFFITH, Thomas D. Theories of personal deductions in the income tax. **Hastings Law Journal**, v. 40, n. 2, p. 343-395, 1989.

GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James D. A brief comparative history of the Origins of the Income Tax in the Great Britain, Germany and The United States. **The American Journal of Tax Policy**, v. 2, p. 211-251, 1983.

GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004.

GUASTINI, Riccardo. **La Sintassi Del Diritto**. G. Torino: Giappichelli Editore. Roma, 2014.

HAIG, Robert Murray. The concept of income – economic and legal aspects. In: HAIG, Robert Murray. **The Federal Income Tax**. New York: Columbia University Press, 1921. p. 1-28.

HAIG, Robert Murray. **The Federal Income Tax**. New York: Columbia University Press, 1921.

HALL, Arthur P. **Competing concepts of income and the double taxation of saving**. Lawrence: University of Kansas., Sept. 2005. (Technical Report 05-0926).

HALPERIN, Daniel. Erwin N. Griswold lecture before the American College of Tax Counsel: rethinking the advantage of tax deferral. **Tax Lawyer**, v. 62, n. 3, p. 535-553, Spring 2009.

HALPERIN, Daniel. Saving the income tax: an agenda for research. **Tax Notes**, v. 77, p. 967-977, Nov. 1997.

HASEN, David M. A realization-based approach to the taxation of financial instruments. **Tax Law Review**, v. 57, p. 397-482, 2003-2004.

HASEN, David M. Financial options in the real world: an economic and tax analysis. **Florida State University Law Review**, Colorado, Santa Clara University School of Law, v. 37, p. 789- 840, Summer 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDa, Michael F. **Accounting theory**. 5th ed. Boston: Irwin, 1991.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDa, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

HICKS, John R. **Value and capital**: an inquiry into some fundamental principles of economic theory. 2nd ed. Oxford: Clarendon Press, 1946.

HINES, Ruth D. Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13. n. 3. p. 251-261, 1988.

HOLMES, Kevin. **The concept of income**: a multi-disciplinary analysis. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2000. (Doctoral series, 1).

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting & Economics**, n. 31, 2001.

HOOGENDOORN, Martin N. Accounting and Taxation in Europe – A Comparative Overview. **The European Accounting Review**, v. 5, Supplement 1, p. 783-794, 1996.

HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. O crepúsculo do lucro contábil. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 28, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1988.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 5.ed. Atualizada com notas de rodapé pela Professora Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K. R. **Financial statement effects of adopting international accounting standards**: the case of Germany. Los Angeles, CA: University of Southern California , November 2004. 48 p.

HURLEY, Timothy. “Robbing” the rich to give to the poor: abolishing realization and adopting mark-to-market taxation. **Thomas M. Cooley Law Review**, v. 25, p. 529, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**. 1966. 123 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1966.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 348-354.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoria general del derecho tributario sustantivo. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

JENSEN, Erik M. The taxing power, the sixteenth amendment, and the meaning of "Incomes". **Arizona State Law Journal**, v. 33, p. 1057-1114, 2001.

KABIR, M. Humayun. Positive accounting theory and science. **Journal of CENTRUM Cathedra**, v. 3, n. 2, p. 136-149, Sept. 2010.

KALDOR, Nicholas. **An expenditure tax**. London: Routledge, 1955.

KAMIN, David. How to tax the rich. **Tax Notes**, v. 146, n. 1, Jan. 2015.

KAMIN, David. **Reducing poverty, not inequality**: what changes in the tax system can achieve. New York University Law and Economics Working Papers, 2013. (Working Paper nº 333).

KAMIN, David. What is a progressive tax change?: Unmasking hidden values in distributional debates. **New York University Law Review**, v. 83, p. 241-292, Apr. 2008.

KAMIN, David. **When does money matter? How health status affects the marginal utility of income**. Oct. 2008. (Working Paper).

KAPLOW, Louis. **Taxation and redistribution**: some clarifications. Harvard Law School. John M. Olin Center for Law, Economics, and Business, 2003. (Discussion Paper 424).

KAPLOW, Louis. **Why (Ever) Define Markets?** Harvard Public Law, 29 Jan. 2011. 82 p. (Series Working Paper nº 11-08).

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito**, 5. ed. Tradução Antonio Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an “ideal” income tax and why they fit worse in a far from ideal world. **Stanford Law Review**, v. 31, n. 5, p. 831-883, May 1979.

KING, Mervyn. **The end of alchemy**: money, banking, and the future of the global economy. New York: W.W. Norton & Company, 2016.

KLEINBARD, Edward D; EVANS, Thomas L. The role of mark-to-market accounting in a realization based tax system. **Tax Notes**, v. 75, p. 788-823, Dec. 1997.

KOPCZUK, Wojcieh. **Tax bases, tax rates and the elasticity of reported income**. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, Oct. 2003. (Working Paper 10044).

KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and a fair income tax. 23 **Fordham Urban Law Journal**, v. 23, p. 607-[619], 1996.

KORNHAUSER, Marjorie E. The constitutional meaning of income and the income taxation of gifts. **Connecticut Law Review**, v. 25, p. 1-[37], 1992.

KORNHAUSER, Marjorie E. The story of *Macomber*: the continuing legacy of realization. In: CARON, Paul (Ed.). **Tax Stories**. 2nd ed. New York: West Academic, 2009. cap. 3, p. 93-135. (Law Stories).

KWALL, Jeffrey L. When should asset appreciation be taxed?: The case for a disposition standard of realization. **Indiana Law Journal**, v. 86, p.77-117, 2011.

LAFOND, Ryan; WATTS, Ross L. The information role of conservatism. **The Accounting Review**, v. 83, n. 2, 2008.

LAMB, M., NOBES, C. W., ROBERTS, A. D. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, London, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.

LAND, Stephen B. Defeating deferral: a proposal for retrospective taxation. **Tax Law Review**, New York, v. 52, p. 65-73, 1996.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital**: EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. [Amsterdam]: IBFD Publications, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005, p. 17-18. (EATLP International Tax series, v. 1).

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian. 1997.

LEÃO, Martha Toribio. A (Des)Proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 28, p. 188-205, 2012.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEDERMAN, Leandra. W(h)ither economic substance. **Iowa Law review**, v. 95, p. 389-444, 2010.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2004. cap 12, p. 206-230.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LITTLETON, A. C. Variety in the concept of income. In: CHATFIELD, Michael (Ed.). **Contemporary studies in the evolution of accounting thought**. Belmont, California: Dickenson Publishing Company, 1968. p. 289-296.

LOBATO, Valter de Souza; BREYNER, Frederico Menezes. O regime jurídico tributário do contrato de trespasse. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, São Paulo, n. 203, p. 133-145, ago. 2012.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES JÚNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. A adoção do IFRS no direito brasileiro e os limites da conciliação do contábil com o legal tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6. p. 284-310.

LOPES, Alexsandro Broedel. **“A Informação Contábil e o Mercado de Capitais”**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade. Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, Roberto da Motta Salles Carvalho de. **Efeitos do processo de convergência contábil no imposto de renda das pessoas jurídicas: os limites impostos pelo conceito de renda e pelo princípio da proteção da confiança**. 2014. 479 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2014.

LOUIE, Mark L. Realizing appreciation without sale: accrual taxation of capital gains on marketable securities. **Stanford Law Review**, v. 34, n. 4, p. 857-876, 1982.

MACDONALD, Graeme. **The taxation of business income. Aligning taxable income with accounting income**. London: The Institute for Fiscal Studies, Apr. 2002. (TLRC Discussion Paper nº 2).

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107-124.

MACHADO, Hugo de Brito. Arts 52 a 62; 71 a 73. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense: 2008. 520 p.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. **Revista CEJ / Conselho da Justiça Federal (CJF)**, Centro de Estudos Judiciários (CEJ), Brasília, v. 13, n. 47, p. 5–9, out./dez. 2009.

MACHADO, Raquel Cavalcanti. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2013.

MAGILL, Roswell. The taxation of unrealized income. **Harvard Law Review**, v. 39, n.1, p. 82-100, Nov. 1925.

MAGILL, Roswell. When is income realized. **Harvard Law Review**, v. 46, n. 6, p. 933-953, Apr. 1933.

MANEIRA, Eduardo. Sistema tributário nacional e princípio da legalidade. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Segurança jurídica**: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 381-402.

MANICAS, Peter. Accounting as human science. **Accounting Organizations and Society**, v. 18, n. 2-3, p. 147-161, Apr. 1993.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Limites dos conceitos contábeis no fato gerador do Imposto de Renda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6. p. 71-90.

MARTINS, Eliseu (Org.). **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de Estudos**, São Paulo, Fipecafi, v. 13, n. 24, p. 28-37, jul./dez. 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. 109 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia e Administração, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1972.

MARTINS, Eliseu. Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 138-146.

MARTINS, Eric Aversari. **Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica**. 2012. 249 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7.713/88. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: questões atuais e emergentes**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 59-84.

MARTINS, Natanael. **Contabilidade e Direito Tributário – do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário: a construção da renda tributável**. 2012. 187 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2012.

MATTESSICH, Richard. **Critique of accounting**: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport, Conn.: Quorum Books, 1995.

MATTESSICH, Richard. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. **The Accounting Review**, v. 47, n. 3, p. 469-487, July 1972.

MATTESSICH, Richard. **Reality and accounting**: ontological explorations in the economic and social sciences. Abingdon-on-Thames, UK: Routledge, 2014. (Routledge New Works in Accounting History).

MATTESSICH, Richard. **Two hundred years of accounting research**: an international survey of personalities, ideas and publications (from the beginning of the nineteenth century to the beginning of the twenty-first century). Abingdon-on-Thames, UK: Routledge, 2008. (Routledge New Works in Accounting History).

McCAFFERY, Edward J. **Income tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

McCAFFERY, Edward J. **The fair timing of tax**. USC Law and Public Policy, Sept. 2003. 153 p. (Research Paper nº 03-21).

McCAFFERY, Edward J. **The uneasy case for capital taxation**. Los Angeles, California: USC Center in Law, Economics and Organization, Sept. 2005. (Research Paper nº C05-19).

McMAHON, Martin J.; ZELENAK, Lawrence A. Damages received on account of personal physical injuries or physical sickness. In: DONALDSON, Samuel A. **Federal income taxation of individuals: cases, problems and materials** 2th ed. Thomson West, February 2, 2007. (American Casebook Series).

MELLO, José Eduardo Soares de. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986. (Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 11).

MELLO, Marco Aurélio. Interpretação constitucional e controvérsias tributárias. In: GRUPPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1135-1166.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2007.

MILLER, David S. A progressive system of mark-to-market taxation. **Tax Notes - Tax Analysts Special Report**, p. 1047-1080, Nov. 21 2005.

MILLER, David S. A progressive system of mark-to-market taxation. **Tax Notes - Tax Analysts Special Report**, v. 121, p. 213-218, Oct. 2008.

MILLER, David S. **How mark-to-market taxation can lower the corporate tax rate and reduce income inequality**. October 20, 2015.

MILLER, David S. The zuckerberg tax. **The New York Times**, New York, Today's Paper, p. A27, 7 Feb. 2012.

MILLER, David S. Toward an economic model for the taxation of derivatives and other financial instruments. **Harvard Business Law Review Online**, v. 3, p. 108-119, 2013.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: parte especial**. Direito das Obrigações. Compra e venda. Atualização Claudia Lima Marques. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. t. 39.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: parte geral**. Eficácia jurídica. Determinações inexas e anexas. Direitos. Pretensões. Ações. Atualização Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. t. 5.

MITA, Enrico De. **Principi di Diritto Tributario**. Milano: Giuffrè Editore, 2007.

MODUGNO, Franco. **Interpretazione Giuridica**. Milano – CEDAM, 2015.

MORGAN, Gareth. Accounting as a reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda. Alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 201-212.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza. O imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOST, K. S. **Accounting theory**. Columbus, Ohio: Grid, 1977.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, Richard A. Progressive taxation, equity, and tax design. In: SLEMROD, Joel (Ed.). **Tax progressivity and income inequality**. Cambridge, University Cambridge Press, 1994. p. 341-356.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

MUSGRAVE, Richard A.; THIN, Tun. Income tax progression. **Journal of Political Economy**, v. 56, n. 6, 1948.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NIÑO, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. ampliada y revisada. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. (Filosofía y Derecho , 5).

NOBES, Christopher, PARKER, Robert. **Comparative international accounting**. 11th ed. London: FT Prentice Hall, 2010.

O'CONNOR, Matthew J. Finding the "income" in "income tax": a look at *murphy v. LR*. and an attempt to pick up pieces of glenshaw glass. **Indiana Law Journal**, v. 83, n. 4, article 19, p. 1695-1714, 2008.

OLIVEIRA, Eduardo Alves. **Discussão sobre a tributação de renda na fonte em contratos de swap**. 2011. 102 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o Direito Tributário. In: SOUZA, Arivaldo Santos; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 600-613.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 398-417.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5. p. 359-378.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Disponibilidade econômica de rendas e proventos, princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho. **Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem ao Prof. Luciano da Silva Amaro**. Saraiva: São Paulo, 2012. p. 285-306.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no Direito Tributário**. Prefácio Eliseu Martins. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197-227.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 297-314.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Pesquisas Tributárias**. Porto Alegre: Coedição de Centro de Estudos Tributários e Lex Magister, 2014. p. 175-218. (Série CEU – Lex Magister, nº 2).

ORDOWER, Henry. Revisiting realization: accretion taxation, the constitution, Macomber, and mark to market. **Virginia Tax Review**, v. 13, n. 1, p. 1-99, 1993.

PAREJA, Sergio. Taxation without liquidation: rethinking “ability to pay”. **Wisconsin Law Review**, v. 2008, n. 5, p. 841-896, 2008.

PATON, William Andrew. **Accountant’s handbook**. 3rd ed. New York: The Ronald Press Company, 1943.

PATON, William Andrew. **Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise**. New York: The Ronald Press Company, 1922.

PATON, William Andrew; LITTLETON, Ananias Charles. **An introduction to corporate accounting standards**. [Chicago]: American Accounting Association, 1940. (Monograph (American Accounting Association), nº 3).

PATON, William Andrew; PATON JR., William A. **Corporation accounts and statements**. New York: The Macmillan Company, 1955.

PECZENIK, Aleksander. **On law and reason**. New York: Springer, 2009.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1971. v. 1.

PENHA, José Ribamar Barros. **Imposto de Renda Pessoa Física: norma, doutrina, jurisprudência e prática**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2011.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. 3.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil**. 27. ed. revista e atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. 1.

- PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Lisboa: Temas e Debates, 2014.
- PIZZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- POSNER, Richard. **Problemas de Filosofia do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a Renda. Requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Os conceitos de renda e de disponibilidade no art. 43 do CTN. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 767-815.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.
- RAJAN, Raghuran G.; ZINGALES, Luigi. **Saving capitalism from the capitalists**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2003.
- RATTI, Giovanni Battista. **Norme, principi e logica**. Roma: Aracne, 2009.
- RATTI, Giovanni Battista. **Studi sulla logica del diritto e dela scienza girudica**. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- REES, Lynn L., SHANE, Philip B. Academic research and standard-setting: the case of other comprehensive income. **Accounting Horizons**, v. 26, n. 4, p. 789-815, Dec. 2012.
- REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.
- REZENDE, Douglas. Imposto de renda e educação: limites dedutivos incompatíveis com o Estado Democrático brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual (IBDT)**, São Paulo, n. 35, p. 90-110. 2016.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting theory**. 5th ed. Stanford, Connecticut: Cengage Learning EMEA; February 26, 2004.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting: by principle or design?** Westport, Connecticut: Praeger, 2003.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 185-217.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 21, p. 292-316, 2007.

ROCHA, Sérgio André. Questões fundamentais do Imposto de Renda após a MP nº 627. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5. p. 379-392.

ROEHNER, Edward T; ROEHNER, Sheila M. Realization: administrative convenience or constitutional requirement. **Tax Law Review**, v. 8, p. 173-200, 1953.

RUGGLES, Richard; RUGGLES, Nancy D. **National Income Accounts and Income Analysis**. Second Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Company, Inc., 1956.

SACHES, J. L. Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

SALIERS, Earl A.; HOLMES, Arthur W. **Basic accounting principles**. Chicago: Richard D. Irwin, Inc., 1947.

SANDERS, Thomas Henry; HATFIELD, Henry Rand; MOORE, Underhill. **A statement of accounting principles**. New York: American Institute of Accountants, 1938.

SANTOS, Ariovaldo dos. Reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis: infelizmente, uma lição ainda não aprendida por muitos. **Boletim do Ibracon**, p. 1-9. out./nov. 1998.

SANTOS, Ariovaldo dos; RIBEIRO, Suzana Lopes Salgado. Correção monetária: por uma periodização do uso da ferramenta, de 1994 a 1995. **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, v. 25, Edição "História da Contabilidade", p. 334-345, set./out./nov./dez. 2014.

SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 33, p. 327-358, 2015.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. New York: Oxford University Press, 1991.

SCHENK, Deborah H. A positive account of the realization rule. **Tax Law Review**, v. 57, p. 355-396, 2004.

SCHENK, Deborah H. An efficiency approach to reforming a realization-based tax. **Tax Law Review**, v. 57, p. 503-548, 2004.

SCHIZER, David M. Realization as subsidy. **New York University Law Review**, v. 73, p. 1549-1626, Nov. 1998.

SCHLUNK, Herwig J. A lifetime income tax. **Virginia Tax Review**, v. 25, p. 939-976, 2006.

SCHÖN, Wolfgang. International accounting standards: a “starting point” for a common european tax base? **European Taxation**, v. 44, n. 10, p. 426-440, Oct. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “Nova Contabilidade”. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 169-193.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5. p. 200-221.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-265.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JR., Luiz Carlos de. Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, p. 40-72, 2012.

SCOTT, William R. **Financial accounting theory**. 6th ed. Toronto: Pearson, 2012.

SEFTON, J. A.; WEALE, M.R. The concept of income in a general equilibrium. **Review of Economic Studies**, v. 73, n. 1, p. 219-249, 2006.

SELIGMAN, Edwin R. A. Are stock dividends income? **American Economic Review**, v. 9, n. 3, p. 517-536, Sept. 1919.

SELIGMAN, Edwin R. A. **The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad**. New York: The Macmillan Company, 1914.

SERRA LIMA, Daniel Batista Pereira. **Definição, concretização, e evolução das normas de competência tributária**. 2017. 225 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2017.

SHAKOW, David J. Taxation Without realization: a proposal for accrual taxation. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 134, p. 1111-1205, 1986.

SHAVIRO, Daniel N. An efficiency analysis of realization and recognition rules under the federal income tax. **Tax Law Review**, v. 48, p. 1-68, 1992.

SHAVIRO, Daniel N. Psychic income revisited: response to Professors Johnson and Dodge. **Tax Law Review**, v. 45, n. 4, p. 707, Summer 1990.

SHAVIRO, Daniel N. **Rethinking tax expenditures and fiscal language**. New York: NYU Law School, Sept. 2003. p. 1-67. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series, nº 72).

SHAVIRO, Daniel N. The forgotten Henry Simons. **Florida State University Law Review**, v. 41, p. 1-38, 2013.

SHAVIRO, Daniel N. **The optimal relationship between taxable income and financial accounting income**: analysis and a proposal. New York: NYU Law and Economics, Sept. 2007. (Research Paper Series nº 07-38).

SHILLER, Robert J. **Finance and the good Society**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2012.

SHILLER, Robert J. From efficient markets theory to behavioral finance. **Journal of Economic Perspectives**, v. 17, n. 1, p. 83-104, Winter 2003.

SHILLER, Robert J. **Irrational exuberance**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2000.

SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, p. 366-401, 2009.

SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: Chicago University Press, 1938.

SIMS, Theodore S. Income taxation and asset valuation (i): economic depreciation, accrual taxation, and the Samuelson Theorem. **Tax Law Review**, v. 66, p. 217, 2012-2013.

SLEMROD, Joel. **Taxing ourselves**. 4th ed. Cambridge: The Mit Press, 2008.

SLEMROD, Joel. **The economics of taxing the rich**. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research (NBER), May 1998. (Working Paper nº 6584).

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Does growing inequality reduce tax progressivity? Should it?** Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research (NBER), Mar. 2000. (Working Paper nº 7576).

SLEMROD, Joel; KOPCZUK, Wojcieh. **The optimal elasticity of taxable income**. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research (NBER), Sept. 2000. (Working Paper nº 7922).

SMITH, Adam. **An inquiry into the natures and causes of the wealth of nations**. Digital edition. MetaLibri, 2007.

SMITH, Charles Robinson. Retroactive income taxation. **Yale Law Journal**. v. 33, n. 1, p. 35-48, 1923.

SOLOMONS, David. Economic and accounting concepts of income. **The Accounting Review**, v. 36, n. 3, p. 374-383, Jul. 1961.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1962.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 1 – Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SPENGEL, Christoph; ZÖLLKAU, York (Ed.). **Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income**: an international comparison. Heidelberg: Springer, 2012.

SPRAGUE, Charles Ezra. **The philosophy of accounts**. 4th ed. New York :The Ronald Press Company 1918.

STEPEK, Michael J. Tax reform act of 1986: simplification and the future viability of accrual taxation. **Notre Dame Law Review**, v. 62, n. 4, p. 779-795, 1987.

STERLING, Robert R. **Theory of the measurement of enterprise income**. Lawrence: University Press of Kansas, 1970.

STIGLITZ, Joseph. Regulation and failure. In: MOSS, David A.; CISTERNINO, John A. (Ed.). **New perspectives on regulation**. Cambridge, MA: The Tobin Project, 2009.

SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. **Fordham Law Review**, v. 72, p. 1991-2014, June 2004.

SUMMERS, Robert S. **Essays in legal theory**. Netherlands: Springer-Science Business Media, 2000. (Law and Philosophy Library, 46).

SUMMERS, Robert S. **Form and function in a legal system. A general study**. New York: Cambridge University Press, 2006.

SURREY, Stanley S. The Supreme Court and the federal income tax: some implications of the recent decisions. **Illinois Law Review Northwestern University**, v. 35, p. 779-791, 1941.

SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. **Tax expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

SZUSTER, Natan. **Análise do lucro passível de distribuição**: uma abordagem reconhecendo a manutenção do capital da empresa. 1985. 534 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1985.

TARELLO, Giovanni. **L'Interpretazione della legge**. Milano: Giuffrè Editore: 1980.

TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e contabilidade. Da realização ao justo valor**. Coimbra: Almedina, 2011.

TESAURO, Francesco. **Istituzioni di Diritto Tributario**: parte speciale. 8ª ed. Torino: UTET Giuridica. 2008. v. 2.

THALER, Richard H. **Misbehaving**: the making of behavioral economics. New York: W.W. Norton & Company, 2015.

THALER, Richard H. **Quasi rational economics**. New York: Russell Sage Foundation, 1991.

THURONYI, Victor. The concept of income. **Tax Law Review**, v. 46, p. 45-53, 1990.

TILBERY, Henry. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Atlas, 1985.

TILBERY, Henry. **O novo Imposto de Renda do Brasil**. São Paulo: IOB, 1989.

TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15-50.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18. ed. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elisão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRIBE, Laurence; DORF, Michael. **Hermenêutica constitucional**. Tradução Amarílis de Souza Birchall. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

VAN PARIJS, Philippe; VANDERBORGHT, Yannick. **Basic income**: a radical proposal for a free society and a sane economy. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2017.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006.

VIARD, Alan D. Moving away from the realization principle. **Tax Notes**, v. 145, n. 7, p. 847-854, Nov. 2014.

VLADIMIROVA, Iana. Solving the realization problem with a consumption tax: reconsidering Andrew's proposal. **Fordham Journal of Corporate and Financial Law**, v. 18, n. 2, p. 489-517, 2013.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. Positive accounting theory: a ten year perspective. **The Accounting Review**, v. 65, n. 1, p. 131-156, Jan. 1990.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. The demand for and supply for accounting theories: the market for excuses. **The Accounting Review**, v. 54, n. 2, p. 273-305, Apr. 1979.

WEISBACH, David A. **Taxes and torts in the redistribution of income**. Chicago, IL: The Law School. The University of Chicago, 2002. (John Olin Program in Law & Economics Working Paper, nº 148).

WHEELER, John T. Economics and accounting. In: BACKER, Morton (Ed.). **Handbook of modern accounting theory**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1953.

WHITAKER, Celia. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. **The Yale Law Journal**, New Haven, CT, v. 115, n. 3, p. 680-726, Dec. 2005.

WHITE, Patricia D. Realization. Recognition, reconciliation, rationality and the structure of the federal income tax system. **Michigan Law Review**, Ann Arbor, Michigan, v. 88, n. 7, p. 2034-2096, June 1990.

WOLK, H. I. et al. **Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment**. 7th ed. Los Angeles: Sage, 2008.

WURLOD, Marcel. **Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales**. 1947. 149 f. Thèse (Doctorat) - Faculté de Droit, Université de Lausanne, Suisse, 1947.

XAVIER, Alberto. Incorporação de ações: natureza jurídica e regime tributário. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coord.). **Sociedade Anônima – 30 anos da Lei 6.404/76**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 119-143.

ZELENAK, Lawrence A. Cancellation-of-indebtedness income and transactional accounting. **Virginia Tax Review**, Charlottesville, VA, v. 29, p. 277-328, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1. p. 297-328.