

Coordenadores

FERNANDO AURELIO ZILVETI
BRUNO FAJERSZTAJN
RODRIGO MAITO DA SILVEIRA

Direito Tributário

Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda

Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira

Autores

LUÍS EDUARDO SCHOUEI
MARCO AURÉLIO GRECO
RODRIGO MAITO DA SILVEIRA
ANDRÉ FOLLONI
JOÃO FRANCISCO BIANCO
RAMON TOMAZELA SANTOS
SERGIO ANDRÉ ROCHA
FABIANA CARSONI FERNANDES
GUSTAVO LIAN HADDAD
LUÍS FLÁVIO NETO
DANIEL AZEVEDO NOCETTI

VICTOR BORGES POLIZELLI
HUMBERTO ÁVILA
FERNANDO AURELIO ZILVETI
JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES
HERON CHARNESKI
ELIDIE PALMA BIFANO
MARCOS VINICIUS NEDER
HELENO TAVEIRA TORRES
BRUNO FAJERSZTAJN
MARCIO PEDROSA JUNIOR
TELÍRIO PINTO SARAIVA



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2019

© vários autores
Todos os direitos reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo – SP – Fone/Fax: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
Diretor Financeiro: Salvador Cândido Brandão
Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti, Gerd Willi Rothmann
e Rodrigo Maito da Silveira

Conselho Deliberativo

Bruno Fajersztajn, Gilberto de Castro Moreira Junior, Humberto Bergmann Ávila,
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto, Martha Toribio Leão,
Paulo Victor Vieira da Rocha e Victor Borges Polizelli

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA,
Rodrigo Maito da (Coords.)

D635 Direito tributário: princípio da realização no imposto
sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de
Oliveira – São Paulo, SP: IBDT, 2019.

480 p.; 23 cm.

ISBN 978-85-93713-04-0

1. Direito Tributário 2. Imposto sobre a renda 3. Brasil
4. Ricardo Mariz de Oliveira
I. Fernando Aurelio Zilveti II. Bruno Fajersztajn
III. Rodrigo Maito da Silveira IV. IBDT V. Título.

DORIS 341.39

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil 341.39
2. Imposto sobre a Renda : Brasil

Capa: “Paisagem de Provança”, óleo sobre tela, de Kenichi Kaneko

Revisão: Mari-Jô Zilveti

Editoração: Nelson Mitsuhashi

Impressão e Acabamento: Gráfica Digital Forma Certa

Sumário

Prefácio	15
Apresentação	17
Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida	19
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
1. Introdução	19
2. O Imposto de Renda e a disponibilidade enquanto critério	20
3. Disponibilidade e o Princípio da Renda Líquida: Renda Disponível é Renda Líquida	25
4. As Regras de Dedutibilidade do IRPJ à luz da Renda Disponível (Líquida)	27
5. Conclusão	32
O Princípio da Renda Líquida	33
<i>Victor Borges Polizelli</i>	
1. Introdução	33
2. O princípio da renda líquida	35
2.1. Princípio da renda líquida subjetiva: mínimo existencial	37
2.2. Princípio da renda líquida objetiva: despesas operacionais	40
2.3. Princípio da causalidade	43
2.4. Posição hierárquica e limitações do princípio da renda líquida... ..	47
3. Princípio da renda líquida na legislação infraconstitucional	52
3.1. A renda líquida no CTN	53
3.2. A renda líquida nos regulamentos do imposto de renda	55
3.3. Despesas operacionais	57
3.3.1. Os requisitos de necessidade e adequação (usualidade).....	57
3.3.2. Divisão entre as esferas privada e empresarial	61
3.3.3. Limitação quantitativa.....	64
3.4. Delimitações à implementação plena do princípio da renda líquida.....	65
3.4.1. Despesas de natureza mista.....	66
3.4.2. Compensação de prejuízos	68
4. Bibliografia	70
Capacidade Contributiva x Lucro Contábil/Societário	73
<i>Marco Aurélio Greco</i>	

1. Introdução	73
2. Um conceito desafiador	73
2.1. Fundamento ou critério?	74
2.2. As visões ontológicas	76
2.3. As visões normativistas	77
2.4. A visão do mercado	78
3. Novos critérios a partir do mercado	80
4. Lucro contábil/societário e capacidade contributiva	81
5. Conclusão	82
Disponibilidade Jurídica e Poder Decisório.....	84
<i>Humberto Ávila</i>	
1. Introdução	84
2. Conceito de disponibilidade jurídica	84
3. Inexistência de disponibilidade jurídica por poder decisório	87
4. Inexistência de disponibilidade jurídica por equivalência patrimonial	88
5. Conclusões	92
A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional	93
<i>Rodrigo Maito da Silveira</i>	
1. Introdução	93
2. O artigo 43 do CTN	94
3. Disponibilidade Econômica x Disponibilidade Jurídica	98
4. Comentários acerca do conceito de realização e sua correlação com a disponibilidade econômica e jurídica	104
5. Conclusões	106
Presunção de Renda no Direito Tributário na Era Digital	107
<i>Fernando Aurelio Zilveti / Daniel Azevedo Nocetti</i>	
1. Introdução	107
2. Colocação do problema	111
3. Presunção no Direito Tributário	116
4. Presunção de Renda na Constituição, na lei e na jurisprudência.....	120
5. Conclusão	127
Presunções em Matéria de Imposto de Renda	129
<i>André Folloni</i>	
1. Introdução	129
2. Capacidade contributiva e legalidade tributária	130
3. Presunções e o Imposto de Renda	137

4. Conclusão	142
5. Referências.....	143
Atos Ilícitos e Pagamentos sem Causa no Universo da Realização da Renda.....	145
<i>José Artur Lima Gonçalves</i>	
1. O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda.....	145
2. A realização da renda	148
3. Tributação pelo imposto sobre a renda e ato ilícito	149
4. A questão dos chamados “pagamentos sem causa” e o alcance do artigo 61 da Lei n. 8.981/95	151
Condições para um Diálogo Normativo entre o Direito Contábil e o Direito Tributário.....	163
<i>João Francisco Bianco / Marcio Pedrosa Junior</i>	
1. Considerações iniciais.....	163
2. Modelos de relacionamento entre o direito tributário e a contabilidade	164
3. Histórico da evolução do relacionamento entre a contabilidade e o direito tributário no Brasil – diferentes tipos de normas da Lei n. 12.973.....	167
4. Princípios do ordenamento contábil brasileiro após o processo de convergência aos padrões do IAS/IFRS	172
5. Os princípios do ordenamento jurídico-tributário brasileiro e as condições de alinhamento aos princípios contábeis na apuração da renda tributável das pessoas jurídicas – a capacidade contributiva e a realização sob enfoque transacional	174
6. Conclusões	182
7. Referências.....	183
Contabilidade Societária do padrão IAS/IFRS vs. Contabilidade Fiscal no contexto da Realização da Renda	186
<i>Heron Charneski</i>	
1. Introdução	186
2. Considerações gerais iniciais em torno da ideia de “realização da renda”	187
3. Contabilidade societária e realização.....	189
4. Contabilidade tributária e realização.....	198
5. Considerações finais.....	209

A Realização da Renda no Direito Tributário Brasileiro – Reflexões à Luz do Direito Comparado	212
Ramon Tomazela Santos	
1. Introdução	212
2. O conceito de renda no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN).....	213
3. A disponibilidade jurídica e econômica da renda.....	223
4. A realização da renda no direito comparado	230
5. Conclusões	240
Renda realizada e IFRS	242
Elidie Palma Bifano	
1. Introdução	242
2. Apresentação do tema	242
2.1. Ciência das Finanças: Sistema de Contas Nacionais (SCN) e as rendas	243
2.2. A Economia e a renda	244
2.3. A Contabilidade e a renda.....	245
2.4. O Direito Tributário e a renda.....	250
2.4.1. Divergências sobre o conceito de renda	250
2.4.2. Renda: a importância de sua disponibilidade.....	252
2.4.3. Renda é acréscimo patrimonial	255
2.4.4. O que muda, no conceito de renda, com as novas práticas contábeis?.....	256
3. Realização da renda e o IFRS	261
3.1. Realização da renda: breve introdução.....	261
3.2. O que significa realização	261
3.3. Afinal: o que é a realização da renda?	264
3.4. No que interessa à Contabilidade a realização da renda?	269
3.5. Breve referência à separação da renda	269
4. Renda realizada e IFRS: conclusões.....	270
“Crédito” e “Emprego” na Hipótese de Incidência do IRRF de Não Residentes	273
Sergio André Rocha	
Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira	273
1. Introdução	273
2. Ressalva preliminar: o fato gerador do IRRF só acontece uma vez	274
2.1. Momento da Ocorrência do Fato Gerador e Decadência.....	275
3. O Tratamento da Matéria na Legislação de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior	276

4. O Crédito como Fato Gerador do IRRF	278
4.1. O Conceito de Crédito na Obra de Ricardo Mariz de Oliveira....	278
4.2. A Posição da Receita Federal do Brasil	279
4.3. A Posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais	282
4.4. Nossa Posição.....	283
4.4.1. Não há Relação entre o Fato Gerador do IRRF e a Dedu- ção da Despesa no Brasil.....	284
5. O Emprego como Fato Gerador do IRRF.....	284
5.1. O Conceito de Emprego na Obra de Ricardo Mariz de Oliveira .	284
5.2. Nossos Comentários	285
6. Conclusão	286
 Permuta de bens e direitos: renda não realizada.....	 288
Marcos Vinicius Neder / Telório Pinto Saraiva	
1. Introdução	288
2. Caso de estudo.....	289
3. Evolução da legislação sobre tributação na permuta de bens.....	291
4. Visão Contábil da Operação de Permuta	295
5. Momento da incidência do Imposto de Renda na permuta	296
6. Comportamento da jurisprudência administrativa	300
7. Conclusão	307
 Regimes Tributário e Contábil da Permuta e a Realização da Renda	308
Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva	
1. Introdução	308
2. A permuta no Direito Civil.....	308
3. A permuta na Contabilidade	312
4. A aquisição da disponibilidade da renda enquanto pressuposto fun- damental de sua tributação	318
5. A não tributação da permuta de bens de qualquer espécie	321
6. Conclusão	328
 IRPJ nas Sociedades em Conta de Participação	 329
Helena Taveira Torres	
1. As Sociedades em Conta de Participação: breves considerações	329
1.1. As características especiais das SCP: ausência de personalidade jurídica (firma, registro e publicidade) e de patrimônio próprio.	335
1.2. O regime dos sócios das SCP: liberdade de organização entre sócios ostensivo (gerente) e ocultos (participantes) e ausência de limites legais para agregar bens ou de serviços por sócios ocul- tos	338

1.3. A interpretação da Receita Federal à luz do Código Comercial sobre o regime das SCP – parecer normativo.....	343
2. A contribuição do sócio oculto com serviço no Código Civil.....	346
3. A necessária prova de simulação alegada em caso de SCP.....	349
4. O regime tributário da SCP e as consequências da desconsideração da pessoa jurídica ou do regime de tributação.....	352
5. Síntese conclusiva.....	356
Realização da renda em reestruturações societárias.....	363
<i>Gustavo Lian Haddad</i>	
1. Contexto.....	363
2. Diferentes formas de reestruturações societárias. Classificação utilizada. Perspectivas de análise.....	364
2.1. Reestruturações envolvendo apenas uma pessoa jurídica.....	365
2.2. Reestruturações envolvendo mais de uma pessoa jurídica.....	366
2.2.1. Reestruturações para combinação de elementos patrimoniais.....	366
2.2.2. Reestruturações para separação de elementos patrimoniais.....	368
2.3. Diferentes Atores, Diferentes Perspectivas.....	370
3. Realização e operacionalização do conceito de renda.....	370
3.1. Primeira aproximação.....	370
3.2. A realização como mitigação do modelo ideal de Imposto de Renda baseado num regime puro de <i>accrual</i>	370
3.3. Conceito de patrimônio para fins de aferição de renda tributável e princípio da realização no direito brasileiro.....	373
4. Reestruturações societárias e elementos do princípio da realização...	379
5. Incorporações, fusões e cisões como atos de sucessão patrimonial.....	381
5.1. Perspectiva da transferente – não realização de ajustes a valor presente relativos a elementos patrimoniais transferidos.....	383
5.2. Perspectiva da transferente – não realização de ajustes a valor justo de elementos patrimoniais transferidos.....	383
5.3. Perspectiva da transferente – Valores correspondentes a diferenças de adoção inicial e a diferenças acumuladas entre depreciação contábil e fiscal. Equívoco no entendimento da RFB na SC Cosit 659 acerca de valores correspondentes a adoção inicial e diferenças de taxas de depreciação contábil e fiscal.....	385
5.4. Perspectiva dos acionistas da transferente – sucessão de atributos e custo de aquisição.....	389
6. Aumentos e reduções de capital com bens como atos de alienação.....	391

6.1. Perspectiva do transferente – realização de ganhos ou perdas de AVP reconhecidos anteriormente.....	392
6.2. Perspectiva do transferente – realização de ganhos ou perdas de AVJ reconhecidos anteriormente. Acerto da manifestação da RFB em solução de consulta	393
6.3. Perspectiva do transferente – reconhecimento de ganhos ou perdas na própria operação de aumento ou redução de capital.....	393
7. Interação com o regime contábil	395
7.1. Antes da adoção do padrão IFRS	395
7.2. Após a adoção do padrão IFRS – combinação de negócios como elemento decisivo	396
7.2.1. Reestruturações societárias que caracterizam combinação de negócios	397
7.2.2. Reestruturações societárias que não caracterizam combinação de negócios.....	402
8. Considerações finais.....	404

Realização da renda nos planos de <i>stock options</i> . Uma análise na perspectiva dos beneficiários	405
---	-----

Bruno Fajersztajn

1. Introdução	405
2. Breves considerações sobre os planos de <i>stock options</i>	406
3. Irrelevância da natureza jurídica dos planos para a sua caracterização como renda tributável	409
4. Possíveis controvérsias no Imposto de Renda: o momento da ocorrência do fato gerador e o valor tributável	412
5. Princípio da realização da renda.....	413
5.1. Realização da renda como elemento que diferencia o acréscimo da mera valorização patrimonial	418
6. A realização da renda positivada no CTN	419
7. A opção do legislador ordinário: regime de caixa para fins de imposto de renda devido pelas pessoas físicas.....	423
8. O momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda nos planos de <i>stock options</i>	426
a. Concessão da opção de compra de ações	426
b. Encerramento do período <i>vesting</i>	427
c. O efetivo exercício da opção de compra das ações.....	430
d. O vencimento do prazo de <i>lock up</i>	439
e. A alienação das ações.....	440
9. Remuneração paga em ações	440
10. Conclusões	441

Criptomoedas e hipóteses de (não) realização da renda para fins tributários: o encontro de “inovações disruptivas” da economia digital com a “tradição” dos institutos jurídicos brasileiros	444
<i>Luis Flávio Neto</i>	
1. Introdução	444
2. Criptomoedas: características operacionais relevantes e a sua qualificação no sistema jurídico brasileiro.....	444
2.1. Características operacionais e disruptivas de criptomoedas	445
2.2. Qualificação jurídica e aspectos regulatórios das criptomoedas..	448
3. Alguns eventos e transações envolvendo criptomoeda e o princípio da realização da renda	450
3.1. Operações de permuta envolvendo criptomoedas.....	450
3.1.1. Troca de criptomoedas por bens, serviços ou direitos.....	454
3.1.2. Mineração de criptomoedas	455
3.1.3. Troca de criptomoedas.....	456
3.1.4. Hard fork: o nascimento de uma nova criptomoeda de outra preexistente	456
3.2. Manutenção de criptomoedas em uma carteira virtual (“wallets”)	458
3.3. Venda de criptomoedas.....	459
3.4. Doação de criptomoedas	461
4. Considerações finais.....	461
Obras de Ricardo Mariz de Oliveira.....	462