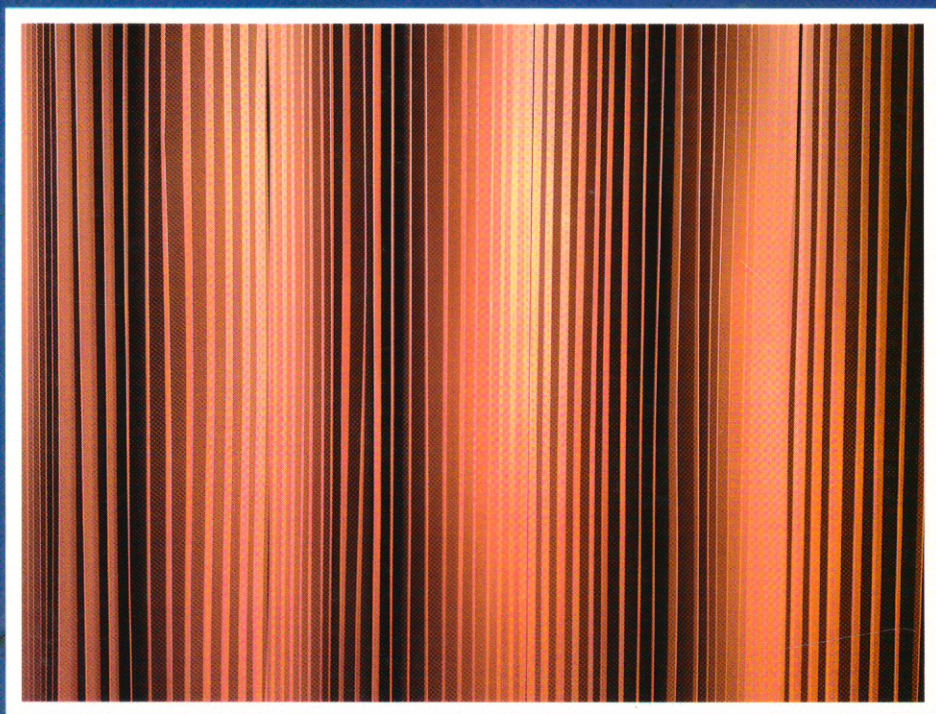


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



237

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

237

(JUNHO - 2015)



Cássio Lázaro

é o autor da obra cujo detalhe é
reproduzido na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Andressa Pegoraro - O combate ao *treaty shopping* nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e a influência do Projeto Beps (*base erosion and profit shifting*) - o futuro das cláusulas de limitação de benefícios (LOB)

1. Introdução. 2. Projeto Beps. 3. O desenvolvimento histórico da cláusula de LOB nos tratados internacionais. 4. Conclusão.

7

Fernando Lemme Weiss - Os fundamentos para instituição e cobrança das taxas

I - O significado dos tributos. II - A instituição das taxas. III - Conclusão.

28

Giácomo Paro e Rodrigo de Madureira Pará Diniz - A Lei nº 12.973/2014 e a dedutibilidade das despesas com planos de pagamento baseados em ações

I. Introdução. II. Panorama da introdução das regras e padrões contábeis internacionais no Brasil. III. Aspectos gerais do regime contábil das transações com pagamentos baseados em ações. IV. Planos de pagamentos baseados em ações - dedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. V. Conclusões.

37

Hugo de Brito Machado - O usufruto e a questão tributária que suscita

1. Introdução. 2. O que é o usufruto. 3. Questão tributária. 4. O âmbito constitucional e a hipótese de incidência.

48

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - Imunidades das instituições de educação e assistência social no STF

53

Leonardo Alcantarino Menescal - Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica - Tust e Tusd

1. Introdução. 2. Aspectos gerais do setor de energia elétrica. Estrutura contratual. Natureza jurídica dos encargos de transmissão e distribuição. 3. Impossibilidade de inclusão dos encargos de transmissão e distribuição na base de cálculo do ICMS. Inexistência de fato gerador do imposto estadual. 4. Posição do Superior Tribunal de Justiça. 5. Conclusões.

61

Luciano Martins Ogawa e Caio César Meirelles Casiraghi - Considerações acerca da natureza jurídica e das regras de dedutibilidade dos planos de *stock option* no caso de pagamento a dirigentes estatutários

I. Introdução. II. Natureza jurídica do plano de *stock option*. III. Tratamento instituído pela Lei nº 12.973/2014. IV. Conclusões.

72

Maria Rita Ferragut - Novo CPC: o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos exercerem o contraditório

1. Introdução. 2. Da desconconsideração da personalidade jurídica. 3. Da desconconsideração *inversa* da personalidade jurídica. 4. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no NCPC.

82

Pedro Guilherme Modenese Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade - A inconstitucionalidade da inclusão do adicional de frete para renovação da marinha mercante na base de cálculo do ICMS-Importação

I - Introdução. II - O AFRMM. III - A base de cálculo do ICMS-Importação. IV - Histórico da cobrança do AFRMM e de sua inclusão na base de cálculo do ICMS-Importação. V - Relação entre o AFRMM e a operação de importação. VI - Conclusão.

90

O Usufruto e a Questão Tributária que suscita

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O Código Tributário Nacional estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹ E esse dispositivo tem sido apontado por eminentes tributaristas e por algumas decisões judiciais, como um limitador da competência do legislador, quando na verdade ele é mera explicitação, pois o legislador não pode alterar conceitos utilizados em regras de hierarquia superior.

Aliás, comentando esse dispositivo do Código Tributário Nacional, já tivemos oportunidade de sustentar que:

“O art. 110 do Código na verdade reflete a notável visão do grande Mestre Rubens Gomes de Sousa, que já à época em que produziu o anteprojeto desse importante diploma legal, quando no Brasil a doutrina do Direito Constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a supremacia constitucional, com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional, como reconhece Feltrin Corrêa ao afirmar ‘que o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar e impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não haverá de ver-se a Carta sem cautelas e processos que lhe são próprios, alvo de alterações’.^{12]} —

Cuida-se de norma que em sede de teoria jurídica pode ser considerada desnecessária mas que, na prática, tem-se revelado de grande utilidade. Não fora ela, a doutrina e a jurisprudência no Brasil talvez tivessem claudicado em tema de tanto relevo. Aliás, o que apontamos como equívoco, vale dizer, a consideração do art. 110 do Código Tributário Nacional como norma que impede a alteração de conceitos da Constituição pelo legislador ordinário, bem revela a sua necessidade. Sem aquele fruto da notável visão de Gomes de Sousa, talvez tivesse prevalecido a idéia de que o legislador



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular
Aposentado de Direito
Tributário da UFC e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários.*

¹ Código Tributário Nacional, art. 110.

² Sergio Feltrin Corrêa, *Código Tributário Nacional comentado*, RT, São Paulo, 1999, p. 468.

ordinário pode alterar, para fins tributários, os conceitos de Direito Privado, mesmo quando utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.”³

No que concerne ao usufruto, existem conceitos como o de *propriedade* e o de *transferência de propriedade*, que eventualmente podem ser relevantes para a solução de questões que podem ser suscitadas.

A rigor, parece-nos que a questão suscitada em torno da tributação do usufruto resulta mais do desconhecimento adequado do que seja esse instituto do Direito Civil.

Neste pequeno estudo, motivados por uma excelente e bem fundamentada decisão, proferida em dezembro de 2006 pelo Juiz Antônio Carlos Parreira, no eventual exercício de uma Vara de Fazenda Pública em Varginha, Minas Gerais, vamos explicar o que é o usufruto, e examinar a questão tributária a ele relacionada.

2. O que é o Usufruto

O usufruto é figura jurídica típica do Direito Civil. Sua definição adequada está posta por Maria Helena Diniz, assim:

“Direito real conferido a alguém de retirar, temporariamente, de coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz, sem alterar-lhe a substância. O proprietário, ao deferir a posse direta de seu bem, móvel ou imóvel, ao usufrutuário para que este dele desfrute, perde o *jus utendi*, mas não perde a substância, o conteúdo de seu direito de propriedade que lhe fica na sua propriedade.”⁴

Comentando o vigente Código Civil, Sílvio de Salvo Venosa escreve:

“O conceito de usufruto decorre da própria noção fornecida pelo art. 713 do antigo Código: ‘Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa enquanto temporariamente destacado da propriedade’. Este Código preferiu não definir, estando já, de há muito, consolidada sua compreensão.

Usufruto é, pois, um direito real transitório que concede a seu titular o poder de usar e gozar durante certo tempo, sob certa condição ou vitaliciamente de bens pertencentes a outra pessoa, a qual conserva sua substância. Sua utilidade prática na atualidade se restringe quase exclusivamente às hipóteses de doação por ascendente a descendente com reserva de usufruto vitalício aos primeiros.”⁵

Com sua costumeira precisão, De Plácido e Silva registra:

“Usufruto. Do latim *usufructus* (fruído pelo uso), entende-se o direito assegurado a alguém, para que possa gozar, ou fruir, as utilidades e frutos de uma coisa, cuja propriedade pertence a outrem, enquanto temporariamente destacado da mesma propriedade.

³ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2008, p. 211.

⁴ Maria Helena Diniz, *Dicionário jurídico*, vol. 4, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 678.

⁵ Sílvio de Salvo Venosa, *Código Civil interpretado*, Atlas, São Paulo, 2010, p. 1.253.

Já as *Institutas* o definiam: '*Usufructus est jus alienis rebus utendi fruendi, salva rerum substantia.*'

O usufruto, assim, revela-se o direito real sobre coisa alheia (*jus in re aliena*), atribuindo o direito de *usar temporariamente*, percebendo os frutos que produzir, ou retirando dela as utilidades, que não lhe destruam a substância.

A instituição do usufruto, pois, impõe a *coexistência de dois titulares de direito sobre a coisa*:

a) O *nu-proprietário*, a quem compete a propriedade, cabendo-lhe o direito de senhor direto da coisa, de que se destacaram os direitos de uso e gozo.

b) O *usufrutuário*, a quem se confere o direito de usar e gozar a coisa, por um certo tempo.

O usufruto difere do fideicomisso. Nele não se transfere, propriamente, o domínio da coisa, mas tão-somente o direito de uso (*jus utendi*) e o de gozo (*jus fruendi*).

Consoante o título, que o institui, o usufruto pode ser *legal* ou *voluntário*. Por sua vez, o voluntário distingue-se em *convencional*, ou *testamentário*.

Segundo a coisa sobre que recai, é o usufruto *universal, particular, pleno, normal* ou *impróprio*.

Em relação ao prazo, pode o usufruto ser temporário ou vitalício.⁶

Em definição sintética, João Melo Franco e Herlander Antunes Martins registram:

"Usufruto - é o direito de gozar - de usar e de fruir - uma coisa ou um direito de outrem, sem, todavia, afetar do objeto usufruído."⁷

Visto, assim, o que é *usufruto*, destacamos de sua definição um aspecto que nos parece de capital importância para o equacionamento da questão tributária que tem sido suscitada a seu respeito. É que ele não opera a transferência do direito à propriedade do bem. Ele institui, ou extingue direito de usar e fruir, isto sim, mas não o direito de propriedade, e da desconsideração para esse aspecto é que decorre o questionamento tributário.

3. Questão Tributária

A questão tributária mais importante que tem sido suscitada em torno do usufruto consiste em saber se ele constitui, ou não, fato gerador do Imposto sobre Transmissão por Causa da Morte e Doação.

A vigente Constituição Federal outorga competência aos Estados para instituírem imposto sobre "transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos".⁸ É o tributo conhecido como *imposto sobre heranças e doações*. E no suposto exercício dessa competência tributária, alguns Estados colocam em suas leis dispositivos que definem como fato gerador desse imposto a instituição e a extinção do usufruto.

Em decisão de excelente feitura proferida em 18 de dezembro de 2006, o Juiz Antonio Carlos Parreira, no exercício eventual da Vara de Fazenda Públicas em Varginha, Minas Gerais, concedeu medida liminar em mandado de segurança, para

⁶ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, vol. III, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 444.

⁷ João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, *Dicionário de conceitos e princípios jurídicos*, Almedina, Coimbra, 1988, p. 812.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso I.

afastar a exigência de recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* na extinção de usufruto pela morte da usufrutuária, por entender indevido esse imposto. Decisão elogiável porque supera impropriedades da impetração e vai ao cerne da questão, garantindo ao impetrante o exercício de seu direito líquido e certo, em face de obstáculos que em última análise decorriam da exigência do imposto sobre transmissão *causa mortis* em situação na qual esse imposto não é devido.

O fundamento essencial da tese adotada na referida decisão consiste em que, na extinção do usufruto pela morte do usufrutuário não ocorre transmissão do usufruto, mas a sua extinção. Resta saber, então, se no caso de constituição do usufruto ocorre, ou não, o fato gerador do imposto em questão.

4. O Âmbito Constitucional e a Hipótese de Incidência

Não devemos esquecer que a Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios, define o que temos denominado *âmbito constitucional do tributo*, que é o fato, o conjunto de fatos ou a situação de fato cuja ocorrência pode ser definida como hipótese de incidência do tributo.

Estudando as limitações da competência tributária, escrevemos:

“É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.”⁹

E ainda a respeito dessa importante limitação da competência tributária em nosso ordenamento jurídico, escrevemos:

“O conhecimento do âmbito constitucional de um tributo é de fundamental importância para lidarmos com o direito tributário, porque, diante de uma lei federal, estadual ou municipal que institui um tributo, nos permite saber se esse tributo é, ou não, autorizado pela Constituição. Em outras palavras, é a partir do conhecimento do âmbito constitucional de um tributo que podemos avaliar sua constitucionalidade.”¹⁰

A vigente Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. O âmbito constitucional desse imposto, portanto, é indiscutivelmente uma transmissão de quaisquer bens ou direitos.

Assim, podemos afirmar com segurança que sem ocorrer a transmissão de bens ou direitos não ocorre fato compreendido no âmbito de incidência do imposto em questão. E conforme já exposto neste artigo (item 2, *supra*), na constituição, assim como na extinção do usufruto, não ocorre a transmissão de nenhum bem ou direito.

Na constituição do usufruto o que se dá é a *instituição* do direito de usar, gozar e fruir, e na extinção do usufruto o que se dá é o fim desse direito. Assim, nos Es-

⁹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 36ª edição, Malheiros, São Paulo, 2015, p. 279.

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2ª edição, Malheiros, São Paulo, 2015, p. 312.

tados cujas leis disciplinadoras do imposto em questão não se referem ao usufruto, as autoridades administrativas não podem cobrar esse imposto, seja na constituição, seja na extinção do usufruto. E nos estados cujas leis definem a constituição, ou a extinção do usufruto como hipótese de incidência do imposto em referência, o que se tem são leis contrárias à Constituição Federal, que por isto mesmo padecem de validade jurídica.