



REVISTA DIALETICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

IV - Logo, qualquer valor incidente sobre parcelas outras de *receita bruta*, não abrangidas pelo estrito conceito de *preço negociado*, nos termos do Direito Privado, deve ser apartado da base de cálculo do ISS.

Tributar indistintamente, por meio de ISS, *despesas reembolsáveis (custos)*, por entender que se subsumem ao conceito de *receita bruta (preço dos serviços)*, é prática afrontosa à Constituição, até porque aquelas, ao contrário desta, não revelam *capacidade contributiva*.

V - Enfim, as despesas com pessoal, viagem, instalação, locação, taxas de *leasing*, comunicação (correio, CPD, telefone), material de escritório, taxas de manutenção e conservação, honorários, tarifas, cartórios, contribuições para associações etc., *não fazem parte* do preço do serviço de assessoria, onerado pelo ISS. Descabida, portanto, sua inclusão na base de cálculo deste tributo⁴⁸.

As despesas reembolsáveis, são meros ingressos, que não podem ser considerados receitas, já que não integram o patrimônio do prestador. Não passam de contraprestações devidas a terceiros.

7.3. Tipo de documento a ser emitido

Para dar suporte contábil ao rateio de despesas de que aqui estamos cuidando, basta sejam emitidas *notas de débitos* entre as empresas integrantes do *grupo econômico*.

O fundamental, no caso, é que os custos ou despesas preencham os requisitos da *necessidade, usualidade e normalidade*, na forma preconizada pelos §§ 1º e 2º, do art. 299, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (*Regulamento do Imposto de Renda - RIR*).

Por sua vez, os valores dos reembolsos das despesas deverão ser demonstrados por meio de planilhas e por critérios razoáveis de rateio.

Esclarecemos, ainda, que, para comprovar o reembolso das despesas, as *notas fiscais faturas* poderão ser substituídas por *simples recibos*.

Conquanto os recibos não sejam documentos fiscais previstos no *Sintief - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais* (aprovaço pelo *Convênio MF/SF*), deverão ser aceitos como prova hábil, por preencherem os requisitos do art. 299, do RIR. Não haverá como anular os reembolsos das despesas, mediante a emissão de recibos, a menos que se comprove fraude ou conluio.

8. Conclusão

Expositis, pensamos haver demonstrado que, nos *grupos de empresas*, não há incidência de ISS quando desempenham, em favor uma das outras, funções de apoio ou administrativas. Isto porque os valores reembolsados entre elas não tipificam "preço dos serviços", mas meras "recuperações de despesas administrativas".

Os necessários lançamentos contábeis deverão, no caso, ser realizados por meio da emissão de *notas de débitos*. Para comprovar os reembolsos das despesas, as *notas fiscais faturas* poderão ser substituídas por *simples recibos*.

⁴⁸ No mesmo sentido. Recurso Especial nº 224.813/SP (99/0067587-8). DJU 1-E de 28.2.2000, p. 57.

PARECERES

IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 - Legitimidade da Progressão das Alíquotas em Razão do Valor Venal do Imóvel

Clèmerson Merlin Clève
Solon Sehn

Ementa: Progressividade do IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Esta, dada sua natureza declaratória, é perfeitamente compatível com as cláusulas pétreas da Constituição Federal. Logo, mostra-se legítima a progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel, nos termos do art. 156, § 1º, da Lei Fundamental.

I. Objeto da Consulta

Diante das alterações legislativas promovidas pela Emenda Constitucional nº 29/2000 no regime jurídico do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Ilmo. Secretário de Finanças do Município de Joinville, Estado de Santa Catarina, honra-nos com a formulação de consulta e solicitação de parecer acerca dos seguintes quesitos:

"(a) As alterações advindas da Emenda Constitucional nº 29/2000 são compatíveis com as cláusulas pétreas da Constituição?"

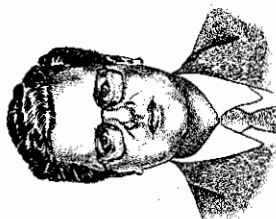
(b) Em caso afirmativo, após a promulgação da referida Emenda, é possível a instituição de IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel?"

As questões, para serem adequadamente respondidas, demandam breves considerações acerca do regime jurídico da progressividade do IPTU e das limitações materiais ao poder constituinte derivado.

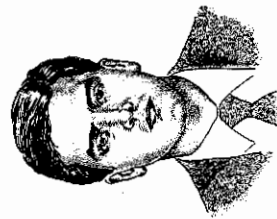
II. Progressividade do IPTU: Histórico

A Constituição Federal de 1988, em sua redação originária, previa que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I), poderia "... ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade" (§ 1º).

Ao mesmo tempo, no Capítulo da Política Urbana (art. 182, § 4º), facultou ao "... ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo".



Clèmerson Merlin Clève
é Professor Titular de
Direito Constitucional
da UFPR e da
Unibrasil.



Solon Sehn
é Professor de
Fundamentos de
Direito Público da
Unibrasil.

IV - Logo, qualquer valor incidente sobre parcelas outras de *receita bruta*, não abrangidas pelo estrito conceito de *preço negociado*, nos termos do Direito Privado, deve ser apartado da base de cálculo do ISS.

Tributar indistintamente, por meio de ISS, *despesas reembolsáveis (custos)*, por entender que se subsumem ao conceito de *receita bruta (preço dos serviços)*, é prática afrontosa à Constituição, até porque aquelas, ao contrário desta, não revelam *capacidade contributiva*.

V - Enfim, as despesas com pessoal, viagem, instalação, locação, taxas de *leasing*, comunicação (correio, CPD, telefone), material de escritório, taxas de manutenção e conservação, honorários, tarifas, cartórios, contribuições para associações etc., *não fazem parte* do preço do serviço de assessoria, onerado pelo ISS. Descabida, portanto, sua inclusão na base de cálculo deste tributo⁴⁸.

As despesas reembolsáveis, são meros ingressos, que não podem ser considerados receitas, já que não integram o patrimônio do prestador. Não passam de contraprestações devidas a terceiros.

7.3. Tipo de documento a ser emitido

Para dar suporte contábil ao rateio de despesas de que aqui estamos cuidando, basta sejam emitidas *notas de débitos* entre as empresas integrantes do *grupo econômico*.

O fundamental, no caso, é que os custos ou despesas preencham os requisitos da *necessidade, usualidade e normalidade*, na forma preconizada pelos §§ 1º e 2º, do art. 299, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (*Regulamento do Imposto de Renda - RIR*).

Por sua vez, os valores dos reembolsos das despesas deverão ser demonstrados por meio de planilhas e por critérios razoáveis de rateio.

Esclarecemos, ainda, que, para comprovar o reembolso das despesas, as *notas fiscais futuras* poderão ser substituídas por simples *recibos*.

Conquanto os *recibos* não sejam documentos fiscais previstos no *Sinief - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais* (aprovado pelo *Convênio MF/SF*), deverão ser aceitos como prova hábil, por preencherem os requisitos do art. 299, do *RIR*. Não haverá como anular os reembolsos das despesas, mediante a emissão de recibos, a menos que se comprove fraude ou conluio.

8. Conclusão

Ex positis, pensamos haver demonstrado que, nos *grupos de empresas*, não há incidência de ISS quando desempenham, em favor uma das outras, funções de apoio ou administrativas. Isto porque os valores reembolsados entre elas não tipificam "preço dos serviços", mas meras "recuperações de despesas administrativas".

Os necessários lançamentos contábeis deverão, no caso, ser realizados por meio da emissão de *notas de débitos*. Para comprovar os reembolsos das despesas, as *notas fiscais futuras* poderão ser substituídas por simples *recibos*.

⁴⁸ No mesmo sentido, Recurso Especial nº 224.813/SP (99/0067587-8), DJU I-E de 28.2.2000, p. 57.

PARECERES

IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 - Legitimidade da Progressão das Alíquotas em Razão do Valor Venal do Imóvel

Clemerson Merlin Clève
Solon Sehn

Ementa: Progressividade do IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Esta, dada sua natureza declaratória, é perfeitamente compatível com as cláusulas pétreas da Constituição Federal. Logo, mostra-se legítima a progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel, nos termos do art. 156, § 1º, da Lei Fundamental.

I. Objeto da Consulta

Diante das alterações legislativas promovidas pela Emenda Constitucional nº 29/2000 no regime jurídico do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Ilmo. Secretário de Finanças do Município de Joinville, Estado de Santa Catarina, honra-nos com a formulação de consulta e solicitação de parecer acerca dos seguintes quesitos:

"(a) As alterações advindas da Emenda Constitucional nº 29/2000 são compatíveis com as cláusulas pétreas da Constituição?"

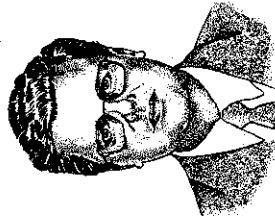
(b) Em caso afirmativo, após a promulgação da referida Emenda, é possível a instituição de IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel?"

As questões, para serem adequadamente respondidas, demandam breves considerações acerca do regime jurídico da progressividade do IPTU e das limitações materiais ao poder constituinte derivado.

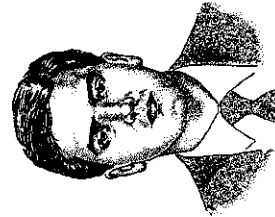
II. Progressividade do IPTU: Histórico

A Constituição Federal de 1988, em sua redação originária, previa que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I), poderia "... ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade" (§ 1º).

Ao mesmo tempo, no Capítulo da Política Urbana (art. 182, § 4º), facultou ao "... ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo".



Clemerson Merlin Clève
é Professor Titular de
Direito Constitucional
da UFPR e da
Unibrasil.



Solon Sehn
é Professor de
Fundamentos de
Direito Público da
Unibrasil.

A rigor, as cláusulas pétreas inserem-se no contexto de fortalecimento e garantia da supremacia da Constituição. Seu sentido fundamental, nos ordenamentos em que é encontrada, consiste na garantia de intangibilidade de certos princípios que constituem o *cerne*, a *identidade intrínseca*, da Constituição¹⁵. Buscam, em outras palavras, garantir uma continuidade nas opções políticas fundamentais do constituinte originário, evitando que mudanças na Constituição convertam-se em verdadeiras mudanças da Constituição (Carl Schmitt)¹⁶. Porém, a intangibilidade não se refere ao texto de direito positivo propriamente dito, que pode ser perfeitamente modificado, mas aos princípios e normas que dele decorrem. Além disso, também não impede a remodelagem de princípios e regras ligadas ao núcleo rígido da Constituição¹⁷.

O reconhecimento das cláusulas imutáveis não pode tolher a *capacidade de aprendizagem* das normas constitucionais para captação das mudanças na realidade social e nas concepções de *verdade e justiça*¹⁸. Do contrário, a própria *textura aberta* dos princípios constitucionais perderia sentido, cessando o necessário *diálogo* entre constituição formal e material.

Nesse ponto, o constituinte brasileiro foi bastante preciso. O art. 60 da Constituição Federal, antes de consagrar a imutabilidade total das cláusulas pétreas, pretendeu deixar clara a possibilidade de modificação e remodelagem do texto ao empregar a expressão *propostas tendentes a abolir*.

Conforme ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, "o texto é claro: proíbem-se propostas tendentes a *abolir*... Sublinhe-se *abolir*, que significa eliminar, nulificar, extinguir. Assim, a emenda não poderá *abolir* as instituições enunciadas nos incisos do art. 60, § 4º, da Constituição. (...) Mas evidentemente pode reequacioná-los, modificá-los, alterar suas condições ou efeitos, pois isto não é vedado pelo texto constitucional."¹⁹

Assim, fixados os limites ao poder constituinte reformador, é possível averiguar se a Emenda Constitucional nº 29/2000, de fato, apresenta alguma incompatibilidade com a cláusula pétreia que garante ao contribuinte o direito de só ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais (art. 145, § 1º), ou mesmo, se existe um direito fundamental dessa natureza.

IV. Progressividade e Impostos Reais

Ao prever expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145, § 1º, a Constituição Federal de 1988 não trouxe qualquer inovação em relação ao sistema tributário.

dupla revisão estariam Burgess, Laferrère, Barthélemy e Duez, Sanches Agesta, Costantino Morali, Stefano Maria Cicconetti, Paolo Biscaretti Di Ruffia, Jorge Miranda, Marie-Françoise Rigaux, Geordie Morange, F. Modugno, Gregório Pece-Barba, Emílio Crosa; e contra o *duplo processo de revisão* Leit-Veaux, Carl Schmitt, Gomes Canotilho, André Gonçalves Pereira, Marcelo Rebelo de Souza, Afonso Queiroz, CERQUEIRA, Marcelo. "Revisão, Reforma Constitucional e Plebiscito". In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito Constitucional: Estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 121: "As normas constitucionais de revisão funcionam como limite exterior e superior ao poder de revisão, não podendo ser afastadas por este, ou poder de revisão." (*Ibid.*, p. 126)

De nossa parte, entendemos ser inconsistente a tese da *dupla revisão*. Uma emenda editada com escopo de suprimir a previsão de uma dada cláusula pétreia para, em seguida, permitir a alteração de seu conteúdo ou alcance tem rigorosamente a mesma eficácia jurídica que a emenda que promove tal alteração diretamente. Ambas são produzidas com observância do mesmo procedimento legislativo. Portanto, os limites aplicáveis são estritamente os mesmos. Afirmar a possibilidade de *dupla revisão* equivale a negar a existência de cláusulas intangíveis, razão pela qual a tese não se aplica ao direito constitucional vigente, sob pena de *fraude à Constituição*.

¹⁵ MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 191. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 169.

¹⁶ *Ibid.*, p. 191.

¹⁷ MIRANDA, *op. cit.*, p. 192.

¹⁸ CANOTILHO, *op. cit.*, p. 165.

rio nacional até então vigente. Muito embora, desde a Emenda Constitucional nº 18/1965, referido princípio não estivesse previsto expressamente nos textos constitucionais protéticos, a doutrina sempre tem ressaltado a necessidade de sua observância²⁰.

Na verdade, a tributação conforme a capacidade contributiva constitui uma exigência dos princípios republicano e da isonomia tributária, razão pela qual sequer precisaria estar expressa no texto constitucional. E o mesmo pode-se dizer de seu corolário: o *princípio da progressividade*. A exigência de majoração das alíquotas conforme o aumento da base de cálculo do imposto busca evitar que a carga tributária permaneça a mesma para contribuintes com capacidades econômicas distintas²¹.

A progressividade, antes de mera técnica legislativa, constitui um dos princípios fundamentais do sistema constitucional tributário, verdadeiro corolário do princípio da igualdade no campo da tributação. Trata-se, por isso mesmo, de um dever do legislador que, segundo destaca Roque Carrazza, volta-se a afastar injustiças tributárias²².

Destarte, segundo ensina Alfredo Augusto Becker, "naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao 'princípio da capacidade contributiva', o legislador ordinário tem o dever *jurídico* de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional"²³.

Não há, por outro lado, incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. Todo imposto não deixa de ser *pessoal e real* ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um *sujeito-de-direito* em razão de seu *patrimônio*²⁴. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual, tanto os impostos pessoais, quanto os reais - como é o caso do IPTU - devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

A importância da progressividade nos impostos reais, inclusive, é apontada por Dino Jarach e Valdés Costa como forma de "... alcançar uma menor concentração da propriedade dos bens de raiz..."²⁵, verdadeiro "... instrumento fundamental para alcançar a justiça social pela via pacífica dentro da ordem jurídica imperante"²⁶. Valores, estes, que guardam perfei-

²⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 13.

²¹ "Este princípio, que se vincula com o princípio da vedação de confisco, representa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal. Constitui o elemento básico de onde defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, igualdade e proporcionalidade." (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 29).

²² "De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 76) Por outro lado, é preciso lembrar que a *progressividade* não se confunde com a *proporcionalidade*. Esta atira com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. (...) Ambos estão pagando, em *proporção*, o mesmo imposto." (CARRAZZA, *op. cit.*, p. 75).

²³ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 289.

²⁴ "A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos, e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depreciação a respeito dos adequados critérios de seleção. Mencionada prática é qualificada por Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, pp. 22-28) como cientificamente incorreta e de todo prejudicial para uma verdadeira Ciência do Direito." TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. "IPTU e Progressividade". *Revista Dialética de Direito Tributário* 80:21.

²⁵ JARACH, Dino. *Finanças Públicas y Derecho Tributario*. 2ª ed., Buenos Aires: Albedero-Perrut, 1996, p. 295: "... no excluye, sin embargo, la adopción de esa forma de determinar la cuantía del impuesto en aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, en los impuestos a la tierra, con el propósito de lograr una menor concentración de la propiedad raíz..." Apud MACHADO, Hugo de Brito. "A Progressividade do IPTU e a EC 29". *Revista Dialética de Direito Tributário* 81:60. COSTA, Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1996, pp. 138-139: "... los impuestos progresivos a la tierra a la renta agraria y a las sucesiones, aparecen como un instrumento fundamental para lograr la justicia social por vía pacífica dentro del orden jurídico imperante y así lo prevén algunas Constituciones..." Apud MACHADO, *op. cit.*, p. 61.