



O reembolso de despesas via nota de débito pode ser isento de tributação

O presente trabalho objetiva refletir sobre a pretensão fiscal em levar à tributação os valores cobrados por meio de “Nota de Débito” para restituir as “Despesas Reembolsáveis”, quando da prestação de serviços, pelo contribuinte, para seus clientes.

A remessa por uma empresa a outra, de valores a título de “despesas reembolsáveis,” ou “reembolso de despesas”, pode gerar discussões quanto a sua natureza; se tais valores reportam-se a parte da contraprestação por um serviço prestado e, portanto, parte do preço do serviço e deste modo receita tributável; ou, de outro lado, se tratam de mera recomposição patrimonial, sendo neste caso simples entradas financeiras sem se consubstanciar em receita, ou seja, em acréscimo patrimonial para a entidade reembolsada.

O risco que se afigura é de que tais valores que se pretendam reembolsados a título de despesas, incorridos pelo contribuinte, venham a ser considerados pelo Fisco (Federal e Municipal) como sendo na verdade custo dos seus serviços, e portanto, parte do seu preço, que assim sendo, deveriam ser normalmente oferecidos à tributação, sob pena de caracterização de omissão de receitas.

Neste sentido, trazemos normativos que exemplificam a pretensão fiscal, como, por exemplo, o Regulamento do ISS do Rio de Janeiro:

“Artigo 10. (...)

1º – Considera-se preço tudo que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento, doação, contribuição, patrocínio ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto neste Capítulo e no Capítulo IX deste Título”

A Receita Federal do Brasil, com sua sede arrecadatória, possui entendimento neste mesmo sentido, confira as decisões ilustrativas abaixo:

“Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Cofins, os valores contabilizados como reembolso de despesas.[\[i\]](#)

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ementa: ESTIMATIVA. BASE DE CÁLCULO. As demais receitas não compreendidas no conceito de receita bruta, tais como as financeiras ou o reembolso de despesas, integrarão, pelo todo, o valor da base de cálculo da contribuição mensal por estimativa.[\[ii\]](#)

“PIS/COFINS – BASE DE CÁLCULO – DISPOSIÇÃO CONTRATUAL – Os valores recebidos pela pessoa jurídica vinculados a contrato de prestação de serviços correspondem a receita, base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que definidos no instrumento contratual como reembolsos de despesas.”[\[iii\]](#)



O cenário ideal então seria o contribuinte embutir todas as despesas previsíveis no custo do serviço, calculando-se “por dentro” o impacto fiscal gerado para a posterior precificação destes serviços e repasse aos clientes. Ocorre que tal prática com certeza tornaria o preço dos serviços nenhum pouco competitivo.

Para evitar qualquer hipótese de autuação fiscal, o contribuinte deveria então simplesmente recolher a tributação também sobre as despesas reembolsáveis, deixando de emitir as respectivas notas de débito, ainda que haja previsão expressa para tanto no contrato. A questão é que tal estratégia se mostra excessivamente conservadora e bastante onerosa, em especial quando analisada a jurisprudência judicial atual, podendo, então, não ser a mais recomendável, em face da relação risco/retorno.

Tributar todas as despesas incorridas por conta e ordem do cliente, sem sombra de dúvidas, resultará numa oneração demasiada dos preços a serem praticados pelo contribuinte e consequentemente na redução de sua competitividade no mercado, já que inúmeras empresas utilizam as Notas de Débito, sem falar que várias pessoas jurídicas de direito público, ao tomarem serviços de particulares, expressamente aceitam em seus Editais e minutas contratuais padrão, a emissão de notas de débito para que o prestador de serviços seja ressarcido das “despesas reembolsáveis” incorridas por conta da prestação dos serviços contratada.

Nesta linha de raciocínio é que, a nosso ver, se observados os critérios e cuidados ao final descritos, a pretensão fiscal versando sobre as “despesas reembolsáveis”, seja no âmbito federal, seja no âmbito municipal, é passível de ser derrubada, inicialmente na própria esfera administrativa, e, em sendo necessário, posteriormente, na esfera judicial, consoante ilustram as decisões administrativas e judiciais colacionadas abaixo, as quais houveram por bem não encampar o entendimento do Fisco. Confira decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que ilustra a temática:

“FATO GERADOR. REEMBOLSO DE DESPESAS. EXCLUSÃO. A amplitude da base de cálculo da Cofins, dada pela Lei 9.718/98, não alcança os valores escriturados a título de reembolso de despesas, porquanto estes não representam ingresso de receita nova.”

Pois bem, o conceito de receita, já utilizado no nosso ordenamento jurídico, é elemento fundamental para o diferenciarmos dos chamados reembolsos de despesas. Sob a ótica do direito privado, Bernardo Ribeiro de Moraes manifestou-se sobre o conceito de receita:

“O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem aufere receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio a sua riqueza.

Receita, do latim “recepta” é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.



Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.”[\[iv\]](#) (g.n)

Esta definição, inclusive, é corroborada pela Norma Internacional de Contabilidade NIC-18, que conceitua receita como sendo o ingresso bruto de dinheiro, contas a receber ou outros valores que surgem no curso das atividades normais de uma empresa pela venda de mercadorias, prestação de serviços e pelo uso por terceiros de recursos das empresas geradores de juros, *royalties* e dividendos.

Por outro lado, no legítimo reembolso de despesas adiantadas pelo contribuinte por conta e ordem de seu contratante, não há que se falar em acréscimo patrimonial, mas tão somente recomposição do *status quo ante*.

E, concluindo, compartilhamos da lição de Eduardo Bottallo:

"(...) os contribuintes (...) têm o direito de não considerar, como receitas próprias, valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. Tal é o caso, v. g., dos montantes a ele repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, ou para pagamento, aos efetivos prestadores, por serviços por eles apenas intermediados".[\[v\]](#)

O que ocorre é, como o próprio nome diz, o mero reembolso de uma parte à outra, de valores que uma incorreu em nome e por conta da outra. Deste modo, tais valores reembolsados não devem ser submetidos à tributação, entendimento este respaldado pelas decisões abaixo do E. STJ, segundo o qual no reembolso de despesas não há acréscimo patrimonial, os valores não transitam em contas de resultado e portanto não devem ser submetidos à tributação confira:

“EMENTA TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. DESPESAS REFERENTES A VALORES QUE SERÃO REPASSADOS A TERCEIRO E POSTERIORMENTE REEMBOLSADOS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

I – A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. (...)”[\[vi\]](#)

“ISS. DESPESAS. REEMBOLSO. TERCEIROS. CONSULTORIA EMPRESARIAL

Prosseguindo o julgamento, a Turma entendeu que não cabe a inclusão, na base de cálculo do ISS, de importâncias decorrentes de reembolso de despesas por serviços de consultoria empresarial prestados por terceiros (art. 9º do DL n. 406/1968). Precedentes citados: REsp 411.580-SP, DJ 16/12/2002; REsp 618.772-RS, DJ 19/12/2005, e REsp 224.813-SP, DJ 28/2/2000.”[\[vii\]](#)



“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS DE VIAGEM, ALIMENTAÇÃO E ESTADA DE EMPREGADOS QUANDO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM OUTRA LOCALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no art. 9º, caput, do Decreto-Lei no 406/68.
2. Destarte, o preços do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta.
3. Consectariamente, as despesas realizadas com viagens, alimentação e estada de funcionários, para prestação do serviço em localidade diversa do estabelecimento do prestador, ostentam natureza indenizatória em virtude do repasse ao contratante para posterior reembolso, não integrando a remuneração pelo serviço prestado, porquanto não realizadas em favor de quem as efetuou.
4. É cediço na jurisprudência da Corte que somente os gastos com a própria atividade são objeto de tributação pelo ISS, não podendo ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.
5. Outrossim, não podem ser considerados como referidos valores os recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiro, cujo negócio é por aquele administrado, sob pena de não se distinguir o conceito de despesa com o de custo da prestação do serviço, e de valores pertencentes a terceiros.

(...)” [\[viii\]](#)

“TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. BENS MÓVEIS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A Autora, como locadora de automóveis, aluga seus veículos com o tanque de combustível cheio, sendo contratado que o locatário deve restituir o carro no prazo combinado igualmente com o tanque cheio. Quando isto não ocorre na devolução do veículo, a Autora providencia a reposição do combustível gasto e realiza a cobrança do locatário, à parte, destacando na Nota Fiscal que referida receita não é tributada pelo ISS, pois não integra o preço do serviço, que é a base de cálculo do imposto.
2. O mesmo procedimento é adotado pela Autora com relação a despesas com franquias de seguros. Quando o veículo locado sofre qualquer tipo de abaloamento, a empresa seguradora da Autora cobre as despesas e emite cobrança de uma franquia, a qual posteriormente é cobrada do Locatário responsável, como reembolso de despesas, conforme previsto no contrato de locação. Da mesma forma que ocorre com relação às demais despesas, a Autora não recolhe o ISS sobre esta quantia, visto que a mesma não integra o preço do serviço.
3. A base de cálculo de incidência, "in specie", face à natureza da atividade da locadora, é a locação de



veículos, pura e simplesmente, e não serviços correlatos, mas não afins, que não fazem parte da espécie de serviços prestados pela locadora.

4. Os reembolsos que se pretende façam parte dos serviços não podem vingar, simplesmente porque são serviços prestados por terceiros, sem qualquer relação direta com a atividade principal exercida pela locadora, que é a locação de veículos.

5. Os serviços referidos não são, propriamente, receita da locadora. Os que estão sujeitos à base tributária, "in casu", são os locativos, tão apenas estes, os que, verdadeiramente, constituem a receita propriamente dita do locador. 6. Recurso improvido." [\[ix\]](#)

TRIBUTÁRIO – ISS – BASE DE CÁLCULO – PREÇO DO SERVIÇO – REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO – RECURSO ESPECIAL NÃO-CONHECIDO.

Cuida-se de recurso especial interposto pelo MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado (fl.584):

"ISS – AGENTES DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL – REEMBOLSO DE DESPESAS JUNTO AO INPI – BASE DE CÁLCULO. Nas prestações de serviços que envolvam os agentes de propriedade industrial a base de cálculo é o preço do serviço, nele deduzidas as despesas pertinentes ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI – e aos órgãos administrativos correlatos, eis que estas constituem meras entradas a serem repassadas a terceiros, máxime quando destacadas nas respectivas notas fiscais."

Os embargos de declaração opostos contra a decisão acima transcrita foram rejeitados (fl.605).

Alega o recorrente que o Tribunal a quo violou os artigos 165, 458, II e II, 535, I e II, do Código de Processo Civil e, ainda, contrariou o art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68, aduzindo, em síntese, que "considera-se preço do serviço, o valor total recebido em consequência da prestação da atividade, sendo vedada qualquer dedução, salvo expressamente prevista em lei" (fl. 619).

Contra-razões apresentadas (fls. 637/652).

Juízo negativo de admissibilidade (fls. 663/669), subiram os autos a esta Corte por força de agravo de instrumento.

É, no essencial, o relatório.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir, nesse valor, importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, por meio de posterior reembolso.

Sérgio André da Rocha Gomes da Silva, in "Revista Dialética de Direito Tributário 54", março de 2000, p. 100, explicita ainda que: "o imposto sobre serviços tem como fato gerador a prestação de um dos



serviços elencados na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68.

Por outro lado, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. A prestação do serviço, a atividade humana de cunho intelectual ou material, que vem a ser o fato gerador, e cujo valor é a base de cálculo do imposto. Desta forma, apenas o valor da prestação do serviço em si pode ser considerada base de cálculo do ISS, não podendo ser considerado como tal qualquer dispêndio incorrido pelo prestador do serviço, e posteriormente recebido por este a título de reembolso".

Das razões acima expendidas, verifica-se que o Tribunal a quo decidiu de acordo com jurisprudência desta Corte, de modo que se aplica, à espécie, o enunciado da Súmula 83/STJ, verbis: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida."[\[x\]](#)

Portanto, as decisões mencionadas respaldam a emissão de Nota de Débito para as “despesas reembolsáveis”, forte na premissa de que estas não se confundem com preço dos serviços e portanto em receita auferida, de forma que os valores recebidos sob esta rubrica, desde que devidamente comprovados e relacionados aos serviços contratados, nos termos do artigo 299 do RIR/99[\[1\]](#), não devem ser submetidos à tributação.

Interessante ainda trazer à baila, julgado do CARF que se reporta especificamente aos contratos por administração, espécie contratual menos utilizada por “abrir” ao tomador de serviços os custos reais e o efetivo lucro da operação, no qual foi cancelada a autuação fiscal que pretendia tributar todas as despesas assumidas pelo contratado em nome e por conta da contratante com os subcontratados, confira:

“COFINS – BASE DE CÁLCULO – (...) Inadmissível a exclusão das receitas repassadas por empreiteiras, para o pagamento das subempreitadas, por carência de determinação legal tanto na legislação de regência da contribuição quanto na legislação do Imposto de Renda, que poderia ser adotada subsidiariamente. III) Em obras contratadas sob o regime de administração, todas as aquisições e contratações se efetivam em nome e por conta da contratante, inexistindo a necessidade de emissão de nota fiscal de serviços do contratado em benefício do contratante para o simples reembolso de despesas. Recurso parcialmente provido.”[\[xi\]](#)



Em conclusão, temos que eventual enquadramento dos valores recebidos a título de reembolso de despesas como sendo receitas, por parte do Fisco pode ser devidamente combalido pelas diversas decisões administrativas e judiciais não admitindo a tributação destes valores, desde que observados, no mínimo, os cuidados abaixo, para a prática deste procedimento: (i) o reembolso das despesas deve estar expressamente previsto nos contratos assinados entre o contribuinte e seus clientes; (ii) as despesas devam referir-se a gastos necessários, usuais e comprovados, nos termos do artigo 299 do RIR/99; (iii) as despesas não devem tentar disfarçar efetivos custos da prestação de serviços do contribuinte, mas sim se limitarem a valores necessários à conclusão do objeto contratado por ele adiantados por conta e ordem do tomador dos seus serviços; (iv) as despesas que puderem ser assumidas e pagas diretamente pelo cliente do contribuinte ao fornecedor assim deve ser feito, por precaução; (v) deve haver razoabilidade entre a proporção do valor do preço dos serviços faturado pelo contribuinte e das despesas reembolsáveis para tanto. *(Exemplo, a contrario sensu: inadmissível que o valor das despesas a serem reembolsadas seja superior ao valor do próprio preço do serviço prestado.)*

[1] Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

[i] (Processo de Consulta n. 145/07, MIRZA MENDES REIS – Chefe de Divisão, 23.01.2008)

[ii] (Processo de Consulta 34/07 – FRANCISCO PAWLOW – Chefe)

[iii] (ACÓRDÃO Nº 13-14197 de 26 de Outubro de 06)

[iv] In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 60, ed. Dilética, p.26

[v] Base Imponível do ISS e das Contribuições para o PIS e COFINS, Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de Dezembro de 1999 – nº 23/1999, Caderno 1, p. 667.

[vi] (RECURSO ESPECIAL Nº 618.772 – RS (2003/0233315-0); Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116); órgão julgador T1 – PRIMEIRA TURMA; data do julgamento 08/11/2005)

[vii] REsp 621.067-SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 10/4/2007.

[viii] (REsp 788.594/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ



08/03/2007 p. 167)

[\[ix\]](#) (REsp 224.813/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/1999, DJ 28/02/2000 p. 57)

[\[x\]](#) RECURSO ESPECIAL Nº 1.094.948 – MG (2008/0224354-0) RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

[\[xi\]](#) (Recurso n. 106029, Segunda Câmara, Rel. Tarásio Campelo Borges)

Date Created

18/10/2011