



Imposto sobre Serviços não incide sobre mero reembolso de despesas

A legislação que rege a incidência do ISS em alguns municípios determina que o valor relativo a despesas reembolsáveis ao prestador do serviço deve ser incluído na base de cálculo do imposto.

Nem o antigo Decreto-Lei 406/68 nem a vigente Lei Complementar 116/03 contêm norma que disponha nesse sentido.

Ambos se limitaram a determinar que o imposto municipal tem por fato gerador a prestação de serviços contidos na lista que lhes é anexa (a determinação antes contida no DL 406/68 de que os serviços deveriam ser prestados por “empresa ou profissional autônomo” não se repetiu na edição da LC 116/03; há, no entanto, manifestações da doutrina no sentido de que, embora não reproduzidas de forma explícita na lei complementar em vigor, os elementos “empresa” ou “profissional autônomo” permanecem indissociáveis do conceito de prestador de serviço, sujeito passivo da respectiva obrigação tributária^[1] e que a base de cálculo é o preço do serviço.



Por se tratar, na maioria das vezes, de mero ingresso relativo à recomposição patrimonial do prestador do serviço que tenha por fundamento despesas por ele incorridas em atividades que podem nem mesmo estar relacionadas aos serviços que constituem o seu objeto social, a possibilidade de tributação do reembolso de despesas foi objeto de muita discussão, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Na doutrina, em parecer não publicado intitulado "Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: rateio de despesas comuns de grupos seguradores", Gilberto de Ulhôa Canto manifestou-se no seguinte sentido:

“Há uma nítida diferença em custo e preço; o primeiro se exprime pelo valor monetário global dos elementos aplicados na produção do bem ou do serviço a serem fornecidos pela empresa (ou pelo profissional, no caso de serviço) aos seus clientes, ao passo que o segundo é formado pelo primeiro acrescido da margem de lucro, proveito ou resultado que a atividade empresarial ou profissional comporta (...). Economicamente, é inviável — e, por isso, tem-se como hipótese de exceção — nivelar custo e preço, como sistema de operações, pois pressupõe-se que a atividade mercantil ou profissional se exerça com propósitos reprodutivos, só suscetíveis de atingimento quando os bens ou serviços produzidos e fornecidos deixam margem excedente do valor do respectivo custo, que remunere o capital e/ou o trabalho, agregando riqueza nova ao patrimônio afetado ao empreendimento ou ao fundo profissional.”

Bernardo Ribeiro de Moraes ("Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, pp. 121/123), por sua vez, entende que:

"Na prestação de serviços tributáveis pelo ISS, o elemento finalidade lucrativa é essencial. O fato do ISS ser devido por empresa ou profissional autônomo nos faz ver que todos os serviços onerados pelo imposto municipal devem possuir finalidade lucrativa. (...)

O lucro, embora em potência, deve estar contido na atividade prestada (explorada). Caso contrário, não



haverá incidência do ISS. Assim, podemos dizer que a concretização da hipótese de incidência do ISS somente se realiza quando os serviços sejam prestados com o fito de lucro ou de remuneração. A prestação de serviços objeto de tributação deve ser remunerada, lucrativa."

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza:

"Se a base de cálculo do ISS levar em conta elementos estranhos à prestação do serviço realizado — como, por exemplo, despesas rateadas entre empresas do mesmo grupo econômico — descaracterizar-se-á o perfil constitucional deste tributo.

Destarte, como melhor será demonstrado adiante, a 'recuperação de despesas administrativas', realizada por sociedades integrantes do mesmo grupo econômico — entre si ou por uma delas em favor das demais — não é base de cálculo do ISS. Entendimento contrário desnatura o tributo e, o que é pior, infringe maus tratos ao Estatuto do Contribuinte, que a Constituição hospeda.

(...) se o imposto é sobre serviços, sua base de cálculo só pode ser o efetivo preço do serviço prestado a terceiros.

Neste sentido, fica claro que o valor correspondente à recuperação de despesas administrativas de empresas do mesmo grupo absolutamente não pode ser considerado preço do serviço prestado." ("Grupo de Empresas — Autocontrato — Não-incidência de ISS — Questões Conexas", Revista Dialética de Direito Tributário n° 94, pp. 121 e 129)

Assim, segundo a doutrina citada, se o serviço é prestado sistematicamente pelo seu custo, não haveria incidência do ISS, diante da ausência de dois elementos fundamentais para configurar a exigência do referido imposto, quais sejam, a base de cálculo e o fato gerador^[2].

Na jurisprudência, esse entendimento defendido pela doutrina nacional, tão diametralmente contrário à incidência do ISS sobre reembolso de despesas, não prevaleceu com toda essa intensidade.

Em um primeiro momento, na fase em que ainda era da competência do STF o exame de questões relativas à ofensa a tratado ou a lei federal, a 1ª Turma do Tribunal examinou a incidência do ISS na administração de determinado edifício que era exercida por uma de suas locatárias, sendo as respectivas despesas rateadas entre as demais e o próprio locador. A atividade de administração de imóveis não fazia parte do objeto da empresa que por ela se responsabilizara e os valores rateados contemplaram tão-somente as despesas incorridas. Não havia por parte da empresa qualquer finalidade lucrativa no exercício daquela função.

Por voto de desempate, sendo o relator, ministro Antonio Nader, a turma entendeu que o referido rateio de custos seria tributável pelo ISS, ainda que a atividade fosse exercida sem finalidade lucrativa pela empresa que cobrava os respectivos valores (RE 79.230-RJ, em 19.05.1981, Revista Trimestral de Jurisprudência – RTJ, vol. 100, pp. 644 e segs). Transcrevo a parte da ementa que interessa ao presente artigo:

"1. Se o proprietário e locador do prédio que se compõe de vários pavimentos contrata com a empresa locatária de um dos andares desse imóvel a administração de todo o edifício, embora as despesas do



custeio sejam reembolsadas à referida empresa, não só pelo proprietário senão também pelos demais locatários, é de se reconhecer configurado nessa espécie de administração de imóvel o fato gerador do Imposto Sobre Serviços. Pode não ser lucrativa, mas gratuita não é tal prestação. É que a soma das quantias pagas a título de reembolso constituem o custo ou preço do serviço de administração e sobre ela deve ser calculado o ISS.

2. Discussão a respeito da natureza jurídica de tal contrato.

3. Votos vencidos que sustentam que o referido serviço, por ser gratuito, não constitui fato gerador do ISS.

4. Recurso extraordinário do Estado que é provido pelo STF mediante voto desempatador."[3]

A 2ª Turma do Tribunal examinou questão semelhante no apreciação do RE 99.815-RJ, julgado em 28.06.1984 (RTJ 112/764), tendo sido relator o ministro Décio Miranda, que havia sido chamado para proferir o voto de desempate no julgamento do caso referido no parágrafo anterior. Apesar de o recurso não ter sido conhecido, a ementa do acórdão parece demonstrar que a orientação jurisprudencial consubstanciada no acórdão anterior (RE 79.230-RJ) seria provavelmente ratificada, pois há nela declaração de ser "... criticável o acórdão na parte em que exige a ocorrência de lucro direto da prestação do serviço, como fato gerador do tributo".

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, como já dito, a competência para julgar recursos em face de decisões que contrariassem tratado ou lei federal foi transferida ao STJ.

Um dos primeiros acórdãos proferidos sobre a matéria foi o RESP 224.183, de 7 de dezembro de 1999 (1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ de 28.02.2000, p. 57), no qual a 1ª Turma analisou hipótese em que determinada locadora de automóveis alugava os seus veículos com o tanque cheio, sendo ajustado que o locatário deveria devolver o carro na mesma condição. Nos casos em que o locatário descumpria tal exigência, o custo do combustível era cobrado em separado.

O tribunal entendeu que o fornecimento de combustível configurava atividade de terceiro e que não seria parte integrante do serviço prestado pela locadora. Conseqüentemente, o seu valor não se sujeitaria ao ISS.

O referido posicionamento veio a ser reforçado no julgamento RESP 411.580/SP, de 8 de outubro de 2002 (1ª Turma, Relator Ministro Luiz, RDDT nº 89, p. 237), em que se examinou questão relativa ao reembolso de despesas no agenciamento de mão-de-obra. Nesse precedente, foi decidido que o ISS incide apenas sobre a taxa de agenciamento, excluídas as importâncias relativas ao pagamento dos encargos e salários dos trabalhadores que integravam a mão-de-obra cedida.

Todos os acórdãos posteriores da 1ª Turma do STJ foram proferidos no mesmo sentido, e a 2ª Turma, um pouco mais tarde, também adotou o mesmo entendimento (RESP nº 621.067/SP):

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.



...

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco

6. Recurso especial provido.”

Mais recentemente, a 1ª Seção do STJ, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), pacificou o entendimento jurisprudencial acerca da incidência do ISS sobre o agenciamento de mão-de-obra. Eis o que determinou a ementa do acórdão proferido no RESP nº 1.138.205/PR:

“1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.

2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. (...)

6. Consectariamente, nos termos da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS. (...)

(REsp 1138205/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJ de 01/02/2010)



O precedente acima definiu, portanto, que o ISS não incide sobre os reembolsos recebidos pela agenciadora relativos às remunerações dos trabalhadores, mas ressaltou que esse entendimento se limita aos casos em que os trabalhadores não sejam por ela diretamente contratados.

A contrário senso, haverá incidência do imposto nas situações em que a prestadora de serviços mantiver relação de emprego com os funcionários que prestam os serviços ao tomador.

Essa é, a meu ver, a luz sob a qual deverão ser interpretados os dispositivos da legislação municipal a que me referi no início deste artigo: as despesas (e/ou custos) reembolsadas que sejam inerentes à prestação dos serviços deverão ser tributadas pelo ISS porque configuradoras do próprio preço do serviço. Os relativos às demais despesas, que configuram mero ingresso (e não receita) do prestador do serviço, não sofrerão essa incidência.

Merece análise mais aprofundada a tributação pelos tributos federais do reembolso de despesas que se dá no rateio de despesas. Farei isso brevemente em outro artigo que publicarei neste mesmo espaço.

[1] Nesse sentido, Eduardo Domingos Bottallo, “Notas sobre o ISS e a Lei Complementar 116/2003”, em “O ISS e a LC 116”, p. 80, Editora Dialética.

[2] Com fundamento nos referidos conceitos, a doutrina especializada, em sua grande maioria, conclui que os meros reembolsos de despesas não estariam sujeitos ao ISS. Sobre o tema, cite-se BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

“Não fazem parte do preço do serviço o valor das despesas de reembolso, assim entendidas as despesas feitas pela empresa para atender os interesses dos hóspedes, pagando antecipadamente tais despesas e posteriormente debitando na sua conta, sempre ligadas a atividades não desenvolvidas pela empresa prestadora do serviço. São exemplos, os casos de despesas com telefone interurbano, lavagem de roupa pessoal, serviço de táxis, aquisição de flores, cigarros, etc. São operações reembolsáveis, que não caracterizam prestação de serviço da casa de hospedagem, desde que não haja lucro. Já não constituem despesas reembolsáveis, certas despesas que integram o valor da diária: luz, telefone normal, etc. Estas fazem parte da hospedagem, dos serviços oferecidos aos hóspedes.”
(“Doutrina e Prática do ISS”, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 529).

[3] Cabe mencionar que, um dia antes da referida decisão, foi proferido despacho pelo Min. SOARES MUÑOZ, no Agravo de Instrumento nº 83.150-9-SP, no sentido de que o ISS somente seria devido em relação à parcela que os hotéis porventura cobrassem dos hóspedes sobre o preço do serviço de terceiro (a título de remuneração pela intermediação), mas não sobre o próprio preço desses serviços:



“Nego seguimento ao agravo de instrumento para manter, por seus fundamentos, o despacho denegatório do recurso extraordinário. O acórdão impugnado aplicou lei municipal, sem contrariar preceito constitucional ao decidir, com arrimo no magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes, que ‘no caso de hotel, todos os serviços, ainda que prestados por terceiros (como, por exemplo, na hipótese de fornecimento de alimentação por cozinha não pertencente ao estabelecimento) desde que compreendido no preço da diária fixada, compõem o preço do serviço hoteleiro, porque tudo estará integrando o contrato de hospedagem. Quando, porém, eventuais serviços de terceiros estão excluídos do preço da diária, o hotel serve, em última análise, apenas de intermediário entre o hóspede e o terceiro... e, então, a empresa hoteleira não está sujeita ao ISS sobre o total da conta debitada ao hóspede, cabendo-lhe, em verdade, apenas a tributação sobre a parcela acrescida a título de remuneração pela intermediação. (Doutrina e prática do imposto sobre serviços, ed. 1975, p. 521) (fls. 40).’ (grifou-se) (Despacho: Min. SOARES MUÑOZ, em 18.05.1981, publicado no Diário de Justiça – DJ – de 27.05.81, p. 4921).

Date Created

21/05/2014