

Tratamento Tributário do Reembolso de Despesas no Bojo da Prestação de Serviços

Tax Treatment of Reimbursement of Expenses in the Context of Service Rendering Agreements

Rodrigo Maito da Silveira

Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da International Fiscal Association – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do Sinduscon e da Comissão Tributária do Ibradim. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz suplente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT (2018/2019). Advogado. *E-mail*: rms@diascarneiro.com.br.

Mateus Tiagor Campos

Mestrando em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP (FDRP-USP) e em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado. *E-mail*: mti@diascarneiro.com.br.

Recebido em: 12-9-2022 – Aprovado em: 26-9-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.13.2022.2244>

Resumo

O tratamento tributário aplicável a reembolsos de despesas no contexto da prestação de serviços tem sido objeto de ampla controvérsia em vista da ausência de critérios legais claros para distinguir do preço os valores que são pagos pelo prestador de serviços por conta e ordem do tomador. Busca-se, a partir de conceitos contábeis, distinguir “ingressos” de “receitas”, e “gastos” de “custos”, para, então, concluir-se que tal distinção está intrinsecamente vinculada (i) à causa original do contrato de prestação de serviços; (ii) aos termos inseridos no contrato; e (iii) à dissociabilidade dos gastos incorridos em relação à prestação pactuada. O tema já foi analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, e, recentemente, o Acórdão n. 9303-013.281, cujo resultado foi desfavorável para o contribuinte, confirma que não há a adoção de uma linha uniforme de interpretação.

Palavras-chave: reembolso, despesa, receita, serviços, causa.

Abstract

The tax treatment applicable to reimbursement of expenses in the context of the provision of services has been a controversial topic in view of the absence

of clear legal criteria to distinguish the price of the services from the amounts that are paid by the service provider on behalf of the client. Based on accounting concepts, this article seeks to distinguish “incomes” from “revenues”, and “expenses” from “costs”, in order to conclude that such distinction is intrinsically linked the (i) to the original cause of the service agreement; (ii) the terms contained in said agreement; and (iii) the lack of nexus between the expenses incurred in relation to the service obligations. The matter has already been analyzed by the Administrative Council of Tax Appeals – Carf, and, recently, the Ruling No. 9303-013.281, which result was unfavorable to the taxpayers, confirms that there is no adoption of a uniform line of interpretation.

Keywords: reimbursement, expense, revenue, service, cause.

1. Introdução

Dúvidas e questionamentos têm sido suscitados sobre qual a maneira mais apropriada para distinguir o reembolso de despesa do preço que se cobra em contrapartida de uma prestação de serviços. Isto se deve ao fato de que vários dos tributos incidentes sobre os serviços tomam como critério quantitativo a receita auferida pelo contribuinte.

Se a receita é, juridicamente, base de cálculo de diversos tributos, dentre os quais a Contribuição ao PIS/Pasep (“PIS”), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”) e o Imposto sobre Serviços (“ISS”)¹, além de integrar o cálculo do lucro presumido para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), é relevante perquirir se, e em que medida, um dispêndio associado à prestação de serviço deve compor o preço, ou, ao contrário, se pode ser entendido como um elemento alheio à sua formação, sendo passível de ser reembolsado quando incorrido pelo prestador em benefício do tomador dos serviços, sem que isso produza efeitos na apuração dos referidos tributos.

Vale dizer que o conceito jurídico de receita acaba, muitas vezes, sendo impactado pela natureza contábil dos ingressos recebidos pelos contribuintes.

O objetivo deste artigo é analisar o tratamento tributário aplicável aos valores recebidos a título de reembolso por prestadores de serviço, quando tais importâncias estão previstas contratualmente como elementos alheios ao preço do serviço, especialmente levando em consideração recente decisão² proferida pela Câmara Superior (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”), em que foi mantida a exigência de PIS e Cofins sobre valores reembol-

¹ Ainda que a base de cálculo do ISS seja definida como o “preço do serviço prestado”, tal preço integra o conceito de “receita”, conforme será oportunamente abordado no presente artigo.

² CSRF. Acórdão n. 9303-013.281. Processo Administrativo 19515.003320/2005-62. Conselheira Relatora Erika Costa Camargos Autran. Julgado em 14.04.2022. Publicado em 12.07.2022.

sados, por se entender que os respectivos montantes seriam parte integrante das receitas do contribuinte.

2. Conceito de receita para fins tributários

2.1. Conceito de receita para IRPJ e CSLL

Embora o IRPJ e a CSLL, em princípio, recaiam sobre a renda, assim entendido o acréscimo patrimonial verificado em determinado espaço temporal, em linha com a materialidade prevista no art. 43³ do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172/1966), é fato que o art. 44⁴ desse mesmo diploma normativo prevê, como modalidade de apuração do lucro tributável, o chamado lucro presumido, cujo dimensionamento parte da aplicação de percentuais de presunção fixados em lei⁵ (margens de lucro presumidas, conforme tipo de atividade) sobre a receita bruta da pessoa jurídica.

O art. 43 também faz referência a receitas e rendimentos, mas numa acepção que deve ser entendida como manifestação ou elemento indicativo de renda ou de acréscimo patrimonial. Renda e provento de qualquer natureza são inquestionavelmente formados a partir de uma “receita” ou de um “rendimento”, motivo pelo qual a menção que o art. 43 do CTN faz a esses termos deve ser entendida no contexto da materialidade do imposto e à luz do texto constitucional⁶.

No que se refere aos reembolsos de despesas, ainda que porventura haja discordância da sua natureza redutora de um dispêndio incorrido em benefício de outrem, reputando tais ingressos (reembolsos) como receitas, é certo que no regime de lucro real haveria uma soma de resultado zero, pois a receita seria equivalente à despesa, sem impacto na apuração de IRPJ e CSLL.

No lucro presumido, entretanto, a mesma lógica não se verifica, pois as receitas compõem a determinação da base de cálculo, ao passo que as despesas não

³ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

⁴ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

⁵ Os percentuais de presunção estão previstos nos arts. 15 (IRPJ) e 20 (CSLL) da Lei n. 9.249/1995.

⁶ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 297-314. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.02-2011.pdf>. Acesso em: 1 set. 2022.

são consideradas. Daí a relevância da verificação da natureza dos reembolsos para fins da apuração de IRPJ e CSLL no lucro presumido.

O art. 25 da Lei n. 9.430/1996, ao tratar da apuração do lucro presumido, remete ao conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 (conforme redação dada pela Lei n. 12.973/2014), *in verbis*:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º.”

O inciso II do dispositivo em questão indica que o preço dos serviços prestados compõe a receita bruta, além de eventuais outras receitas que correspondam à atividade principal da pessoa jurídica.

A dúvida que se coloca é se um determinado gasto incorrido pelo prestador de serviço em benefício do tomador deve necessariamente integrar o preço.

Nesse sentido, para fins fiscais, o Decreto-lei n. 1.598/1977, em seu art. 13⁷, prevê o que são os custos de produção de bens e serviços. O viés que prepondera

⁷ “Art. 13 – O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

§ 3º O disposto nas alíneas ‘c’, ‘d’ e ‘e’ do § 1º não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.

nesse dispositivo é o da produção de bens, o que leva à necessidade de o intérprete extrair do texto normativo qual seria o conceito de custo para fins da prestação de serviços.

Assim, seria possível entender que o custo dos serviços compreende eventuais bens ou serviços aplicados ou consumidos em sua prestação, o custo do pessoal aplicado, os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação de bens e amortização de direitos utilizados no curso da operação (ressalvados os casos de encargos gerados por bem objeto de arrendamento mercantil).

Ainda que essa conceituação de custo tenha relevância para lucro real, e não para lucro presumido, é possível concluir que o legislador ofereceu subsídios para se entender o que deve ser entendido como custo – dispêndio intrínseco à prestação do serviço – de forma a diferenciá-lo de uma despesa (gasto que não possui o caráter de custo). Em se tratando de custo, este deve necessariamente integrar o preço (receita) de bens ou serviços oferecidos pela pessoa jurídica.

2.2. Conceito de receita para PIS e Cofins – regime cumulativo

A instituição da contribuição ao PIS e da Cofins encontra fundamento constitucional no art. 195, I, “b”, conforme alterado pela Emenda Constitucional n. 20/1998⁸.

Para o regime cumulativo, o art. 2º da Lei n. 9.718/1998⁹ determina que a base de cálculo a ser considerada é o “faturamento”, ao passo que o art. 3º dessa mesma lei – conforme alterado pela Lei n. 12.973/2014 – equipara o conceito de “faturamento” ao de “receita bruta” de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, referido anteriormente.

Conseqüentemente, a base de cálculo para o regime cumulativo de PIS e Cofins corresponde às *receitas decorrentes de atividades operacionais da empresa*, não se confundindo com (i) receitas extraordinárias (não operacionais), ou (ii) ingressos em geral, que não sejam classificáveis como receitas.

§ 4º No caso de que trata o § 3º, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção.”

⁸ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;”

⁹ “Art. 2º As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

2.3. Conceito de receita para PIS e Cofins – regime não cumulativo

Ao disciplinar o regime não cumulativo para PIS e Cofins, as Leis n. 10.637/2002¹⁰ e n. 10.833/2004¹¹ estabeleceram em seu art. 1º a base de cálculo dessas contribuições como sendo “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”¹².

Diferentemente do regime cumulativo, a base de cálculo de PIS e Cofins no regime não cumulativo compreende toda e qualquer receita, independentemente da classificação contábil que lhe seja atribuída.

Tal circunstância enseja a necessidade de se investigar se um reembolso deve ser caracterizado como receita – enquanto ingresso de riqueza nova, na linha do que já foi decidido inclusive pelo Supremo Tribunal Federal – STF¹³ – ou, por lhe faltar a característica de algo novo, que é incorporado ao patrimônio do contribuinte, ainda que porventura não implique acréscimo patrimonial, deve ser reputado como um mero redutor de despesa incorrida em favor de terceiro.

2.4. Conceito de “preço do serviço” para ISS

Nos termos do art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003¹⁴, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim entendido o montante definido contratualmente pelas partes para a remuneração pela prestação dos serviços.

Naturalmente, embora a Lei Complementar n. 116/2003 não tenha especificado o que deve ser entendido como preço do serviço, abstrai-se do Direito Privado, mais precisamente do Direito Civil, que a prestação de serviço pressupõe uma retribuição (cf. art. 594 do Código Civil – Lei n. 10.406/2002¹⁵).

¹⁰ “Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

¹¹ “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

¹² A ampliação da base de cálculo de contribuições sociais em geral, abarcando as receitas não operacionais auferidas pelos contribuintes, apenas foi possível após a Emenda Constitucional n. 20/1998, que alterou o inciso I do art. 195 da CF/1988 para possibilitar a adoção das receitas gerais como base de cálculo das contribuições sociais.

Este ponto foi trazido no acórdão RE n. 346.084-6/PR proferido STF, em que foi discutida a possibilidade de constitucionalização posterior, visto que os novos termos da Constituição Federal suportariam as disposições trazidas no inciso I, art. 3º, da Lei n. 9.718/1998 – editada antes da publicação dessa Emenda – sendo, porém, afastado no caso em tela.

¹³ STF. Pleno. RE n. 574.706. Rel. Min. Cármen Lúcia. Tema 69 (Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins). Julgado em 13.05.2021.

¹⁴ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

¹⁵ “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”

O vocábulo “preço” representa o “*quantum* exigido, geralmente em dinheiro, para a aquisição de determinada mercadoria, coisa ou serviço”¹⁶. É, portanto, a quantificação monetária que se dá em contraprestação à prestação de um serviço, constituindo elemento essencial do negócio jurídico, sendo apenas formado se, de comum acordo entre as partes, houver o encontro entre a proposta e a aceitação, momento no qual a relação contratual é estabelecida, independentemente de qualquer instrumentalização formal. Sem a devida fixação de preço, o negócio jurídico é nulo¹⁷.

Para fins de ISS, a Lei Complementar n. 116/2003 apenas permitiu deduzir-se do preço os materiais empregados (ou partes e peças fornecidos) nas atividades de construção civil e de assistência técnica (serviços relativos a bens de terceiros), cujo fornecimento está no campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS.

Se na legislação federal é possível encontrar o que deve ser considerado receita para fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no que se refere ao ISS a lei complementar apenas cuidou de apontar como base de cálculo o preço do serviço, não fazendo qualquer referência a eventuais gastos que, embora porventura necessários, são alheios à prestação dos serviços, não se confundindo com o preço desses serviços.

3. Preço e parcelas que não fazem parte do preço: custos e despesas próprios (intrínsecos à formação do preço) e despesas do cliente

Conforme apontado anteriormente, não se pode distanciar a discussão sobre a base de cálculo para IRPJ, PIS e Cofins e ISS de conceitos contábeis, já que, por mais que a legislação que trata desses tributos tenha procurado definir as bases quantitativas sobre as quais eles devem incidir, tais definições não são totalmente claras.

Uma primeira definição do conceito de “receita” pode ser identificada no Pronunciamento CPC n. 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro¹⁸ – (“Pronunciamento CPC 00”), cujo § 4.68 indica que as receitas correspondem a “aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”.

Por sua vez, o § 4.70 do Pronunciamento CPC 00 estabelece que, para fins contábeis, receitas são acréscimos no Patrimônio Líquido decorrentes de altera-

¹⁶ *Enciclopédia Saraiva de Direito* n. 60, 1977.

¹⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. São Paulo: Saraiva, 2006. v. III, p. 197.

¹⁸ Vide Pronunciamento CPC 00. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CP-C00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CP-C00(R2).pdf). Acesso em: 16 maio 2022.

ções em contas de Ativos ou Passivos, não vinculados a contribuições dos acionistas/quotistas das empresas. Complementarmente, neste mesmo pronunciamento são fornecidas as coordenadas para a mensuração e apresentação de ativos e passivos, inclusive suas mudanças, com o conseqüente reconhecimento de receitas¹⁹.

Complementarmente, temos o Pronunciamento CPC n. 47 – Receita de Contrato com Cliente²⁰ – (“Pronunciamento CPC 47”), o qual, em seu apêndice A, define receitas como sendo um “Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.”²¹

Desta forma, sob a ótica contábil, os requisitos para que ingressos sejam reconhecidos como receitas podem ser assim delimitados: (i) sejam resultados financeiros positivos das atividades das empresas, (ii) decorram diretamente do incremento de ativos ou diminuição de passivos; e (iii) sejam agregadas ao patrimônio líquido, representando ganho real da empresa voltado à manutenção de suas atividades no curto e/ou longo prazo.

Qualquer transação realizada pela pessoa jurídica que apresente as características acima elencadas – resultado financeiro positivo, com modificação de ativos ou passivos, e agregação ao patrimônio líquido – enseja o reconhecimento de uma receita²².

Note que é requisito fundamental que o reflexo do lançamento ocorra em conta de Patrimônio Líquido, demonstrando a continuidade dos seus efeitos.

Em sentido contrário, determinadas transações, mesmo com ingresso financeiro, podem apresentar efeitos estritamente imediatos, limitados apenas às contas de ativo e passivo, com incremento ou redução nessas contas conforme o caso, ou alterações que se neutralizam mutuamente, sem que estejam presentes todas

¹⁹ Temas abordados no Capítulo 6 do Pronunciamento CPC 00, com definição e apresentação das regras aplicáveis.

²⁰ Vide Pronunciamento CPC 47. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2020.pdf. Acesso em: 27 set. 2022.

²¹ Deve-se notar que, para fins tributários, as autoridades fiscais publicaram a Instrução Normativa n. 1.753/2017, a qual visa neutralizar eventuais implicações tributárias decorrentes dos novos procedimentos contábeis trazidos pelo Pronunciamento CPC 47. Em que pese esta discussão, as definições trazidas pelo Pronunciamento CPC 47 apresentam o melhor e mais recente entendimento contábil sobre o tema.

²² Sobre o tema, ver ANDERS, Pedro; e MARANESI, Fabio Alves. CPC 47 e o conceito de receita para fins fiscais. In: SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; e PINTO, Alexandre Evaristo (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 421-440. Ver também CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na Nova Norma Contábil sobre Receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, out.-dez. 2018, p. 250-270.

as condições para a caracterização de uma receita nos termos indicados nas normas contábeis. Faltam, neste caso, benefício de longo prazo e agregação ao patrimônio da empresa, a indicar a natureza de uma receita.

Consequentemente, os ingressos auferidos por uma dada empresa no contexto de uma relação de prestação de serviços apenas podem ser tratados como receitas se, e somente se, efetivamente forem incorporados ao seu patrimônio, como remuneração vinculada a atividades realizadas, indissociável do cumprimento das obrigações pactuado com seus clientes. Caso não estejam presentes tais requisitos, os ingressos não deverão ensejar o reconhecimento de receita, mas apenas serem refletidos em contas de ativo e passivo.

Não se pode olvidar que a pessoa jurídica incorre em dispêndios na consecução das suas atividades e em vista dos seus objetivos sociais.

O § 4.69 do Pronunciamento CPC 00²³ define o lançamento de despesas como exato espelho das receitas, atribuindo-lhes os mesmos requisitos, porém em sentido negativo: resultado financeiro, com implicações em ativos e passivos, e reconhecido no patrimônio líquido com efeitos no longo prazo.

Vale destacar que os dispêndios incorridos pela pessoa jurídica podem ser classificados como custos, atrelados de forma indissociável à produção de um bem ou serviço, ou ainda, como despesas, as quais, por terem um caráter geral, não correspondem a custos, ainda que igualmente sejam necessárias às atividades da empresa²⁴.

Trazendo estas definições à esfera dos contratos de prestação de serviços, o preço pactuado corresponde à receita esperada pelo prestador na operação, vez que representa a remuneração pela execução dos serviços oferecidos e entregues²⁵, naturalmente atrelados aos custos vinculados à obrigação estabelecida.

Os dispêndios incorridos pela pessoa jurídica que sejam intrínsecos à execução de serviços correspondem a custos, impactando diretamente a formação do preço negociado entre as partes.

²³ “4.69. Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.”

²⁴ Esta distinção entre “custo” e “despesa” é verificada na própria Lei n. 6.404/1976, que estabelece que o “custo” está vinculado às mercadorias e serviços vendidos (art. 187, II), enquanto as “despesas” possuem diversas naturezas – financeiras, gerais, administrativas, dentre outras –, porém não estão vinculadas às operações principais da empresa (art. 187, III e IV). Neste sentido, ver: GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio; e MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 569-586.

²⁵ Este tema foi abordado de maneira clara, com análise de minúcias referentes à identificação dos valores contratuais e possíveis descontos incidentes, bem como suas implicações para fins tributários, no trabalho de BOZZA, Fábio Piovesan; MIHARA, Katia Soriano de Oliveira; e MOREIRA, Clara Gomes. O tratamento do preço, do desconto e da condição no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética, out.-dez. 2014, p. 83-99.

Da mesma forma, a pessoa jurídica incorre em despesas que não são custos da prestação de serviços, mas são igualmente necessários para o desenvolvimento de suas atividades, ainda que de forma indireta.

Nesse sentido, não se pode pretender subtrair determinado custo do preço e transferir o seu ônus ao tomador do serviço de forma segregada, pois, na verdade, trata-se de elemento integrante do preço. Isso também vale para despesas próprias do prestador de serviços, que são necessárias para a manutenção das suas atividades.

De outro modo, se o prestador dos serviços incorrer em dispêndios que não se confundem com custos, tampouco sejam necessários às suas atividades, e cujo ônus tenha sido assumido pelo tomador, não há dúvidas de que o reembolso desses dispêndios não terá natureza de receita para o referido prestador.

A grande questão é saber se, e em que medida, um determinado dispêndio corresponde ou não a um custo ou despesa própria do prestador, indissociável da (sem o qual não se pode realizar a) prestação de serviços.

Quaisquer ingressos que o prestador de serviço experimente no contexto da relação obrigacional original, que não se confundam com o preço dos serviços, poderão apresentar uma de duas naturezas: (a) reembolso de despesas incorridas em nome e exclusivamente em benefício do cliente/tomador; ou (b) preço de outro serviço, objeto de um contrato secundário.

Em regra, a verificação da natureza a ser atribuída a qualquer dos valores pode ser identificada quando compreendida a causa do contrato original. Se o ingresso possuir vinculação direta com as obrigações assumidas no bojo do negócio jurídico, corresponderá à remuneração (receita). Por outro lado, se não diretamente vinculado à causa da pactuação, ainda que lhe seja tangente, ter-se-á um reembolso a uma despesa que não se relaciona ao objeto do contrato. Finalmente, possuindo propósito distinto da negociação original, que possa ser atribuído a uma nova relação jurídica, tratar-se-á de preço de tal contrato secundário.

Como mencionado anteriormente, a prestação de serviços enseja o reconhecimento de ingressos/dispêndios, com alguns destes cumprindo os requisitos para sua classificação como receitas/despesas – aqueles que possuem vinculação estrita com o objeto da prestação pactuada entre as partes, denominadas como “rendimentos”/“custos” –, enquanto outros meramente transitam em suas contas patrimoniais (ativo e passivo), sem quaisquer implicações no resultado e, conseqüentemente, no patrimônio líquido – configurando meros “reembolsos”/“dispêndios reembolsáveis”.

Isto é dizer que “receitas” e “despesas”²⁶ correspondem respectivamente a efetivos ingressos e dispêndios da pessoa jurídica, incorridos em seu nome e ex-

²⁶ Outras nomenclaturas aplicáveis a estes dispêndios são “despesas próprias” ou “custos”, mantendo suas características básicas, com mera alteração terminológica.

clusivo benefício próprio, intrinsecamente vinculados à pactuação original e à prestação realizada, decorrendo daí benefício à empresa, do qual se esperam resultados de longo prazo, com impacto no seu patrimônio líquido.

A característica principal de uma despesa incorrida em benefício próprio e uma despesa incorrida em benefício do cliente é justamente a circunstância de se constatar se, ausente a despesa, o serviço poderia ainda assim ter sido prestado, sem qualquer impacto negativo em termos de conteúdo e qualidade.

Dispêndios reembolsáveis²⁷ são valores dissociados dos serviços pactuados, pelo que, ainda que liquidados pelo próprio prestador de serviços, serão posteriormente recompostos pelo cliente, sem que seja auferido qualquer tipo de ganho pelo prestador. Justamente por isso, são valores que não transitam por resultado. Como não atendem aos requisitos para sua definição como receitas, devem ser reconhecidos exclusivamente em contas de ativos e passivos, sem produção de efeitos sobre o patrimônio líquido da entidade contratada.

Decorre logicamente dessa definição que tanto o dispêndio reembolsável quanto, em contrapartida, o reembolso não alteram a situação patrimonial da empresa, servindo este último como mera recomposição do *status quo ante*.

4. Pagamento de despesas por conta e ordem do cliente: impossibilidade de se desnaturar conceitos de direito privado para ampliar a competência tributária

4.1. Elementos particulares

Ainda que receitas e reembolsos sejam, indiscutivelmente, ingressos, diferem entre si pela *causa* que lhes origina e pelas implicações econômicas e patrimoniais que produzem. Do ponto de vista fiscal, também há diferenças significativas quanto ao tratamento que lhes é dado, sobretudo no contexto da prestação de serviços.

A causa do contrato corresponde à finalidade, razão de ser do negócio jurídico, sendo única. Na prestação de serviços, a obrigação do prestador é prover uma utilidade (fim).

Mesmo que o serviço possa objetivar uma finalidade específica, não necessariamente o prestador assume a obrigação de alcançá-la se o resultado depende de terceiros. De outro lado, mesmo que a obrigação assumida não implique comprometimento com resultado, mas corresponda a apenas um meio para eventualmente alcançá-lo, não se pode confundir tal circunstância com a possibilidade de se atribuir preponderância (a partir de critérios como “meio” e “fim”, “principal” e “acessória”) para as diferentes possíveis atividades que compõem a obrigação de prestação de um determinado serviço.

²⁷ Também referenciadas como “despesas de clientes” ou “gastos mantidos em contas patrimoniais”, cumprindo com os mesmos requisitos definidos, mormente a dissociabilidade destes valores da obrigação originalmente assumida.

Seja como for, nas contratações de serviços é possível que o prestador – para além das obrigações típicas assumidas – também incorra em outros dispêndios por conta e ordem do tomador, no tocante, por exemplo, à contratação de terceiros para que estes forneçam bens ou serviços, mesmo que no contexto da transação original, mas sem com ela se confundir.

Tais considerações são importantes para se compreender que um contrato de prestação de serviços pode apresentar uma causa própria e distinta de outras atividades paralelas exercidas pelo prestador, em benefício do tomador, sem que constituam parte integrante da prestação de serviços original.

Assim, por exemplo, se uma oficina de automóveis presta serviços de conserto e manutenção, e mantém parceria com um prestador de serviços de lavagem, no endereço vizinho, nada impede que se ofereça ao cliente a possibilidade de, após efetuado o conserto, o veículo ser lavado. Se a oficina cobra pelo preço do seu serviço, e coleta o valor que corresponde ao preço da lavagem, para depois repassá-lo ao estabelecimento vizinho, é evidente que este montante não se trata de receita da oficina. Houve apenas um agir por conta e ordem, nada além disso. O mesmo racional seria aplicável se a oficina adiantasse a remuneração pela lavagem do veículo, e obtivesse depois o reembolso do cliente.

Para o prestador de serviços, o “preço da operação” corresponde ao resultado financeiro esperado da transação, capaz de produzir efeitos patrimoniais positivos de longo prazo, sujeitando-se à incidência de IRPJ e CSLL, na hipótese de apuração de lucro – real ou presumido –, além de PIS, Cofins²⁸ e ISS.

É natural que, para realizar a prestação de serviços e a partir disso auferir resultado, a pessoa jurídica incorrerá em dispêndios – ou seja, “custos”.

Eventuais dispêndios que venham a ser incorridos pelo prestador de serviços, mas que não se confundam com custos da sua atividade, e cujo beneficiário seja o cliente (tomador dos serviços), não poderão ser aproveitados fiscalmente pelo prestador, no sentido de imputar-lhe a natureza de custo, ou mesmo reputá-los como despesas dedutíveis do seu lucro. Este ponto é particularmente relevante: é necessário verificar a causa original do negócio jurídico pactuado e se os dispêndios incorridos eram fundamentais (configurando custo integrante do preço/receita) ou não (configurando despesa passível de ser reembolsada).

Dispêndios recuperáveis que venham a ser reembolsados serão somente aqueles relativos a gastos assumidos em nome e benefício do cliente, dissociáveis da prestação original e não necessariamente descritos no contrato firmado entre as partes como não integrantes do preço dos serviços. Tais valores, posto que

²⁸ Para uma análise pormenorizada da vinculação entre o reconhecimento de receitas como símbolo da capacidade contributiva, ainda que em contexto contratual diverso daquele ora abordado, ver NETO, Luís Flávio. “Receitas tributáveis” e “Hipóteses de não incidência tributária”: IRPJ, CSL, PIS, Cofins e a atividade de intermediação de serviços turísticos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 26. São Paulo: Dialética e IBDT, out.-dez. 2011, p. 271-294.

mantidos em contas de ativos e passivos, não produzem qualquer resultado financeiro para o prestador de serviços, motivo pelo qual não ensejam o reconhecimento de receitas ou despesas de qualquer tipo, conforme já anteriormente exposto.

Mesmo que seja possível delimitar e precisar o escopo da contratação firmada pelas partes para a prestação de serviços, segregando do preço eventuais gastos que podem ser incorridos pelo prestador por conta, ordem e benefício do cliente, nota-se que o elemento mais relevante à caracterização de um ingresso como receita ou reembolso se encontra na efetiva dissociabilidade dos dispêndios incorridos em relação aos serviços originalmente pactuados.

Conseqüentemente, dispêndios incorridos pelo prestador em benefício do cliente, que não sejam intrinsecamente vinculados à prestação dos serviços, deverão ser entendidos como “despesas do cliente” e, sua recomposição, como “reembolsos”.

Não é raro que as autoridades fiscais considerem reembolsos como parcela de preço, exigindo o pagamento de tributos sobre os respectivos valores. Alega-se que o reembolso seria uma forma de subtrair da tributação parte do efetivo preço da prestação de serviços. Suscita-se o art. 123 do Código Tributário Nacional (“CTN”)²⁹ para reputar a integralidade dos valores recebidos do cliente como receitas tributáveis.

Na Solução de Consulta n. 110/2017 foi adotado posicionamento no sentido de que os “custos e despesas faturados ao tomador do serviço devem ser computados como parte do preço de venda e, portanto, integrantes da receita bruta”. Na fundamentação dessa Solução de Consulta foi realizada análise detalhada da operação que ensejou a sua formulação pelo contribuinte, tendo sido concluído que havia vinculação entre o gasto realizado (aquisição de peças para substituição) e o serviço efetivamente prestado (assistência técnica), motivo pelo qual a designação dos valores de peças recebidos como reembolso deveria ser de receita.

Contudo, para além da análise pormenorizada dos elementos formativos da relação jurídica de prestação de serviços, conforme definida em contrato, não se pode concluir de antemão que uma determinada despesa seria custo do prestador e, portanto, o reembolso teria natureza de preço.

No caso da SC n. 110/2017, as autoridades fiscais presumiram que o serviço de assistência técnica de veículos pressupõe como custo dessa atividade os valores de peças a serem substituídas. Ora, fornecimento de peças não se confunde com a prestação de serviços. Tanto que é assim que, para fins de ISS, a própria lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003 prevê, por exemplo, nos itens 14.01 e 14.03, que partes e peças estão fora do campo de incidência desse tributo, reve-

²⁹ “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

lando a impossibilidade de os valores correspondentes serem considerados como receita (preço). Confira-se:

“14 – *Serviços relativos a bens de terceiros.*

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (*exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS*).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (*exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS*).”

Ainda que para o item assistência técnica não haja a expressão “exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS”, prevalece a lógica de que tais elementos (partes e peças), por se tratar de bens sujeitos ao ICMS, não correspondem a serviço. É dizer: reputa-se como serviço apenas e tão somente a assistência técnica, mas jamais o fornecimento de bens.

Cabe ao prestador de serviços determinar o custo esperado para o desempenho das obrigações assumidas, o que irá refletir-se diretamente no preço a ser cobrado³⁰. Dispêndios que, conforme previamente entabulado pelas partes, não correspondem a ônus próprio do prestador, mas dizem respeito a contratações adicionais com terceiros, não se referem a custos da prestação de serviços, mas sim a uma despesa do próprio cliente.

Exemplo concreto de como é importante definir o que é receita própria do prestador e reembolso de despesas incorridas por conta e ordem do cliente ocorre no mercado jurídico. É prática comum nesse segmento o repasse ao cliente de determinadas despesas reputadas como estranhas ao serviço advocatício, tais como aquelas relacionadas a deslocamento, telefonia, custas (taxas judiciais ou administrativas), honorários de paralegais etc.

Controvérsias existem sobre se o reembolso dessas despesas deve ou não ser considerado como receita própria do escritório de advocacia ou do advogado autônomo e, como tal, sujeitar-se à tributação (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e ISS).

É possível, com base nos critérios anteriormente expostos, apontar como despesas reembolsáveis:

- i) taxas/custas judiciais ou administrativas;
- ii) tributos devidos pelo cliente;

³⁰ Cumpre notar que este tema, de organização da própria atividade empresarial e determinação de receitas e custos por parte do empresário, tem sido longamente discutido entre autoridades fiscais e contribuintes, inclusive com julgados relevantes sobre a matéria, adotando-se posição clara de que cabe exclusivamente aos particulares a verificação de tais elementos, não devendo as autoridades fiscais imiscuir-se nesta seara. Nestes termos, Carf. Processo Administrativo n. 10680.013578/2006-71. Terceira Seção. Primeira Câmara. Segunda Turma Ordinária. Conselho Relator Ricardo Paulo Rosa. Julgado em 01.03.2011. Publicado em 01.03.2011.

- iii) transporte, quando o deslocamento é uma exigência do cliente (por exemplo, reunião fora do escritório) ou decorra de uma imposição circunstancial (por exemplo, realização de sustentação oral em tribunal fora da comarca em que é domiciliado o prestador);
- iv) estadia em hotel, quando o deslocamento para outra localidade é uma exigência do cliente ou decorra de uma imposição circunstancial;
- v) refeições (fora do local da prestação regular do serviço);
- vi) serviços de entregas e mensageiros;
- vii) perícias;
- viii) serviços de tradução;
- ix) outras despesas incorridas por conta e ordem do cliente, e que não guardem relação direta ou indireta com a prestação de serviços jurídicos;
- x) honorários de advogados ou escritórios correspondentes³¹.

Despesas com passagens aéreas e estadia podem trazer dúvidas sobre se são efetivamente dissociadas da prestação de serviços, ou se tal atividade pressupõe que o advogado desempenhe suas funções em localidade diversa da cidade em que é domiciliado. Quando tais despesas são pagas diretamente pelos clientes, mitiga-se o risco de as autoridades fiscais reputarem que tais dispêndios são intrínsecos à prestação dos serviços (o que demandaria uma análise das provas e circunstâncias presentes em cada dispêndio).

De outro lado, seria possível sustentar que devem ser considerados como custos da prestação de serviços jurídicos e, portanto, não reembolsáveis, as seguintes rubricas, dado que, salvo situações particulares que apontem em outro sentido, tais dispêndios ostentariam a natureza de custo do serviço oferecido ao cliente, integrando o preço:

- a) impressão;
- b) telefonia;
- c) cópias de autos processuais;
- d) honorários de despachantes ou paralegais;
- e) gastos com sistemas tecnológicos de *compliance/background check* e similares;
- f) pareceres jurídicos emitidos por acadêmicos ou outros profissionais.

Novamente, se tais dispêndios forem feitos diretamente pelo cliente junto a terceiros, restará afastado o risco de se imputar ao escritório qualquer tributação, o que de outra forma ocorreria na hipótese de este incorrer na despesa e requerer ao cliente o seu reembolso.

³¹ A Lei n. 8.906/1994 – Estatuto da Advocacia – foi recentemente alterada pela Lei n. 14.365/2022, que incluiu o § 9º ao art. 15, estabelecendo clara distinção entre as receitas próprias dos escritórios de advocacia e os valores transferidos a outros advogados ou sociedades de advogados, inclusive com segregação da tributação.

Considerando a estrutura dos contratos de prestação de serviços, é possível identificar como reembolsos os ingressos que sejam dissociados (ou dissociáveis) dos serviços pactuados entre as partes. Insista-se, porém, que não se pode prescindir, no caso concreto, da análise das circunstâncias fáticas e das provas documentais à luz do escopo e da causa da prestação de serviços.

4.2. *Análise jurisprudencial*

Considerando os pontos elencados, resta claro que o fundamento para que um gasto seja considerado como próprio ou do cliente está, eminentemente, na (in)dissociabilidade deste dispêndio em relação à prestação de serviços pactuada. Este ponto pode ser claramente identificado no contexto do contrato firmado entre as partes, por meio da segregação entre o “preço” estipulado – que corresponde à receita esperada, que fará frente aos custos para execução do serviço – e os demais ingressos recebidos.

Apesar de não existir um número significativo de precedentes sobre a matéria, notam-se alguns acórdãos proferidos pelo Carf com resultados distintos, ora para concluir que os reembolsos configuraram “preço da prestação de serviços”, nos termos do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1976, ora para chegar em conclusão diametralmente oposta. Nos julgados adiante relatados, grande atenção e relevância foram dadas aos registros contábeis para fundamentar as decisões proferidas.

No Acórdão n. 3803-003.450³², tratou-se de situação em que escritório de advocacia foi autuado para recolher tributos sobre reembolsos referentes a cópias reprográficas, impressões e custas processuais, tendo então o Carf concluído, em julgamento realizado em 2012, que reembolsos de despesas processuais não possuíam a natureza de faturamento, devendo ser excluídos da base de cálculo de PIS e Cofins apurados pelo regime cumulativo. Além disso, reputou-se que “a realização de impressões e fotocópias de documentos não pode e nem deve ser considerada inerente à prestação de serviços de advocacia, posto que são incompatíveis com o exercício da advocacia e não podem ser praticadas pelo escritório com o fim de obtenção de receita”, identificando de maneira inequívoca a dissociabilidade dos ingressos em relação aos serviços prestados pelo contribuinte.

Por outro lado, no Acórdão n. 1803-002.463³³⁻³⁴, proferido em 2014, foi adotada posição oposta, no sentido de que os “reembolsos de despesas ou de custos

³² Carf. Processo Administrativo n. 11080.009426/2008-68. Terceira Seção. Terceira Turma Especial. Conselheiro Relator Jorge Victor Rodrigues. Julgado em 22.08.2012. Publicado em 12.11.2012.

³³ Carf. Processo Administrativo n. 15504.008239/2009-71. Primeira Seção. Terceira Turma Especial. Conselheiro Relator Carmen Ferreira Saraiva. Julgado em 25.11.2014. Publicado em 14.01.2015.

³⁴ Deve-se notar, porém, que este caso foi decidido por meio de voto de qualidade – sempre proferido pelo presidente da Turma, representante das autoridades fiscais – o qual foi extinto pela Lei n. 13.988/2020, com possibilidade de alteração do entendimento desposado, caso apreciado

integram a receita bruta, ou seja, a receita bruta é representada pelo valor total contratado (honorários e reembolsos)” e, ainda, que seria “descabido o argumento de afastar estas despesas como se de outrem fossem, já que todas elas são inerentes à prestação de serviços advocatícios em questão [...]”. Neste caso, também envolvendo escritório de advocacia, foram discutidos reembolsos referentes a (a) custas e despesas análogas; (b) despesas com advogados correspondentes; (c) despesas com viagens; (d) despesas com deslocamento; e (e) despesas incorridas na condução do processo.

O Acórdão n. 3401-002.806³⁵⁻³⁶ aborda exigência fiscal motivada pela alegação de que as despesas reembolsadas teriam natureza de receita tributável, já que o contribuinte teria lançado em sua contabilidade os valores de reembolso como receitas próprias³⁷, sem negar que os valores reembolsados foram “vinculados essencialmente aos serviços prestados” e compuseram “os custos dessa prestação de serviços”. Decidiu-se em desfavor do contribuinte, ao se concluir, por voto de qualidade, que as despesas incorridas no curso da prestação de serviços, se custeadas pelos clientes, integram o faturamento do prestador. Para tanto, a decisão apega-se ao fato de que os reembolsos estariam vinculados intrinsecamente aos serviços prestados, o que estaria consubstanciado no tratamento contábil dado pelo contribuinte, qual seja, o reconhecimento dos reembolsos como receitas.

Deve-se notar que o voto vencedor – da lavra do Conselheiro Relator Eloy Eros da Silva Nogueira – menciona expressamente que não são todos os reembolsos de despesas que constituem receita, inclusive apontando que se os comprovantes de despesas são emitidos em nome do cliente, ou indiquem tal situação, não configurariam receitas.

Posteriormente, em sede de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, a CSRF³⁸, por maioria de votos – cinco votos contrários ao contribuinte, três favoráveis –, manteve a exigência fiscal, desconsiderando as tratativas entre as partes quanto ao montante que efetivamente deve ser compreendido como preço. De acordo com o voto vencedor, os elementos do caso em tela levaram a uma conclu-

atualmente. Contra este acórdão foi interposto Recurso Especial, que ainda (agosto de 2022) se encontra pendente de apreciação pela CSRF.

³⁵ Carf. Processo Administrativo n. 19515.003320/2005-62. Terceira Seção. Quarta Câmara. Primeira Turma Ordinária. Conselheiro Relator Jean Cleuter Simões Mendonça. Julgado em 11.11.2014. Publicado em 19.03.2015.

³⁶ Novamente cumpre notar que o caso foi decidido por meio de voto de qualidade, atualmente extinto.

³⁷ Sobre o poder probatório dos registros contábeis no contexto de processos administrativos, ver ROCHA, Sergio André. A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 442-463.

³⁸ CSRF. Processo Administrativo n. 19515.003320/2005-62. Câmara Superior. Conselheira Relatora Erika Costa Camargos Autran. Julgado em 14.04.2022. Publicado em 12.07.2022.

são em desfavor do contribuinte³⁹ no sentido de que os valores reembolsados estariam embutidos no preço que o cliente pagaria.

Posicionamento semelhante foi adotado no Acórdão n. 1301-002.917⁴⁰, em que restou indeferido o recurso do contribuinte de maneira unânime, sendo tomado como fundamento principal para tributação de valores reembolsados o fato de que não foi realizado qualquer tipo de segregação contábil dos custos vinculados à prestação de serviços e os dispêndios que se pretendia ver reembolsados.

Da simples leitura dos acórdãos ora elencados, constata-se que a jurisprudência administrativa apresenta um viés casuístico, superficial e contraditório, sem que exista posição uniforme quanto à dissociabilidade dos reembolsos em relação aos serviços pactuados e prestados, inclusive com o afastamento dos termos contratuais com base no art. 123 do CTN.

Nos casos mais recentes, o Carf tem-se manifestado na linha de que os “reembolsos” são parte integrante do preço dos serviços, devendo os respectivos valores ser incluídos nas bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Isto, porém, não significa uma tendência, dado o baixo número de precedentes a permitir uma compreensão mais ampla sobre qual seria o posicionamento prevalente do tribunal administrativo, bem como pelo fato de que o voto de qualidade foi extinto, o que poderá mudar o resultado de julgamentos futuros a respeito da matéria.

5. Conclusões

O tema da imposição de tributos sobre ingressos definidos como “reembolsos” realizados no bojo de prestações de serviços tem se mostrado controvertido, com as autoridades fiscais atribuindo a tais valores a natureza de receitas tributáveis em casos específicos, ainda que as operações realizadas e a pactuação firmada entre as partes não corroborem tal entendimento.

³⁹ Em que pese a necessidade de análise das peculiaridades destes casos para compreensão da conclusão adotada pelo Carf e pela CSRF, tem-se que tal posicionamento encontra clara discordância com o entendimento das autoridades fiscais quanto a outros temas, dentre eles o tratamento aplicável aos *Cost-sharing Agreements* no tocante ao reembolso de despesas. Conforme determinado na Solução de Consulta Cosit n. 8/2012 e na Solução de Divergência Cosit n. 23/2013, entende-se que o reembolso recebido pela empresa centralizadora do *Cost-sharing Agreement* não compõe base de cálculo do PIS e da Cofins – independentemente do regime de apuração – contanto que estes valores não sejam reconhecidos contabilmente como receitas (bem como cumpram diversos outros requisitos), em clara valorização da pactuação particular. Sobre o tema, ver GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no direito tributário*. 2. ed. reformulada, atualizada e ampliada com a colaboração de Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asséis. São Paulo: Quartier Latin, 2018. Ver também PINTO, Alexandre Evaristo. Tributação dos reembolsos no âmbito dos contratos de compartilhamento de despesas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética, abr.-jun. 2013, p. 36-62.

⁴⁰ Carf. Processo Administrativo n. 15521.000335/2008-81. Primeira Seção. Terceira Câmara. Primeira Turma Ordinária. Conselheiro Relator José Eduardo Dornelas Souza. Julgado em 09.04.2018. Publicado em 11.05.2018.

Reembolsos correspondem a dispêndios recuperáveis relativos a gastos assumidos em nome e benefício do cliente, dissociáveis da prestação de serviços original, tangenciais à causa fundamental da pactuação realizada e não necessariamente descritos no contrato firmado entre as partes (como não integrantes do preço dos serviços). O tratamento contábil dos reembolsos se dá mediante o seu registro em contas de ativos e passivos, sem produção de resultado financeiro ao prestador de serviços, razão pela qual não ensejam o reconhecimento de receitas ou despesas, e, conseqüentemente, não devem servir como base para a incidência de qualquer tributo.

Considerando os conceitos contábeis aplicáveis, não se pode confundir a figura de receitas – rendimentos indissociáveis dos serviços prestados, consubstanciados em resultados financeiros positivos, albergados no patrimônio líquido da empresa com efeitos de longo prazo – com meros reembolsos – ingressos financeiros meramente destinados à recomposição patrimonial por dispêndios não vinculados diretamente às operações pactuadas.

Referências bibliográficas

- ANDERS, Pedro; e MARANESI, Fabio Alves. CPC 47 e o conceito de receita para fins fiscais. In: SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; e PINTO, Alexandre Evaristo (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2.
- BOZZA, Fábio Piovesan; MIHARA, Katia Soriano de Oliveira; e MOREIRA, Clara Gomes. O tratamento do preço, do desconto e da condição no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética, out.-dez. 2014.
- CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na Nova Norma Contábil sobre Receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, out.-dez. 2018.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no direito tributário*. 2. ed. reformulada, atualizada e ampliada com a colaboração de Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio; e MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GONÇALVEZ, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. São Paulo: Saraiva, 2006. v. III.
- NETO, Luís Flávio. “Receitas tributáveis” e “Hipóteses de não incidência tributária”: IRPJ, CSL, PIS, Cofins e a atividade de intermediação de serviços turísticos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 26. São Paulo: Dialética e IBDT, out.-dez. 2011.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUE-

- RA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.02-2011.pdf>. Acesso em: 1 set. 2022.
- PINTO, Alexandre Evaristo. Tributação dos reembolsos no âmbito dos contratos de compartilhamento de despesas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética, abr.-jun. 2013.
- ROCHA, Sergio André. A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.