

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

CAMILA PECORARO

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA:
LEGALIDADE OU ILEGALIDADE?**

São Paulo

2023

CAMILA PECORARO

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE
OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS:
LEGALIDADE OU ILEGALIDADE?

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Direito, da
Universidade Presbiteriana Mackenzie,
como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. FULVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo

2023

CAMILA PECORARO

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE
OS HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS:
LEGALIDADE OU ILEGALIDADE?

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Direito, da
Universidade Presbiteriana Mackenzie,
como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCO EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Fulvia Helena de Gioia

Prof. Dr. Ricardo Cunha Chimenti

Prof. Dr. Denis Sarak

Aos meus pais, Sibelle e Ronaldo, à minha irmã, Karina, aos meus avós, Rosa e Orlando, Tereza (*in memorian*), Olga (*in memorian*) e Eutimio (*in memorian*), à minha tia, Sandra (*in memorian*).

RESUMO

O presente artigo científico tem por objetivo analisar a legalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre os honorários de sucumbência, sob a ótica da legislação civil e tributária, bem como dos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, para que assim seja possível opinar sobre os argumentos apresentados pela Fazenda Municipal/Distrito Federal e pelos seus contribuintes. De início será abordada a incidência do ISS de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003 e Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Após, será tratada a natureza dos honorários de sucumbência para que, ao final, seja avaliada a possibilidade (ou não) de incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência.

PALAVRAS-CHAVE: ISS. Honorários de Sucumbência. Incidência.

ABSTRACT

The objective of this scientific article is to analyze the legality of the incidence of the Tax on Services of Any Nature (“ISS”) on the fees for losing the suit, from the perspective of civil and tax legislation, as well as jurisprudential and doctrinal understandings, so that in this way it is possible to give an opinion on the arguments presented by the Municipal Treasury/Federal District and by its taxpayers. Initially, the levy of ISS will be discussed in accordance with Complementary Law No. 116/2003 and the List Attached to Complementary Law No. 116/2003. Afterwards, the nature of the fees for loss of suit will be discussed so that, in the end, the possibility (or not) of levying ISS on fees for loss of suit is evaluated.

KEYWORDS: Tax on Services (ISS). Sucumbency Fees. Incidence.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (“ISS”).....	9
3. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS	17
3.1. Da tributação dos honorários advocatícios.....	19
4. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA	20
CONCLUSÃO	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	28

1. INTRODUÇÃO

O tema referente à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre os honorários de sucumbência vem sendo cada vez mais abordado no meio jurídico, por se tratar de assunto de grande importância e preocupação para todos os advogados inscritos nos quadros da Ordem dos Advogados do Brasil.

Em suma, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é um tributo exigido pelos Municípios e Distrito Federal, sendo que seu fato gerador ocorre quando da prestação de um serviço previsto na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Já os honorários de sucumbência, são valores recebidos em razão de um processo judicial que, através de uma condenação imposta à parte vencida, o advogado da parte vencedora recebe uma quantia econômica fixada pelo juiz.

Partindo da premissa de que advogado recebeu valores provenientes do processo judicial, algumas Fazendas Municipais passaram a entender que deveria haver a incidência do ISS sobre esse valor recebido a título de honorários de sucumbência, por se tratar de uma consequência da relação de serviço entre prestador e tomador, advogado e cliente.

Noutro ponto, cabe o entendimento aos contribuintes de que os honorários de sucumbência são verbas decorrentes estritamente do processo judicial e que, portanto, não integram a relação jurídica contratual do serviço, entre advogado e cliente.

Há tempos existe a discussão, entretanto, no ano de 2022 houve diversos posicionamentos dos Tribunais de Justiça referente à incidência, ou não, do ISS sobre os honorários de sucumbência, uma vez que a grande maioria dos Municípios já havia publicado soluções de consulta e pareceres, por seus procuradores, referente a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência.

A título de exemplo, houve a publicação de uma Solução de Consulta nº 20/2022, pelo Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo, determinando o recolhimento do ISS sobre os honorários de sucumbência recebido pelos advogados/escritórios de advocacia. Em Maceió/AL, a publicação do ofício SEMEC/GS nº. 08/05/33/2022, posicionando-se no sentido de que não incide o ISS sobre os honorários de

sucumbência, bem como que a emissão de nota fiscal seria inexigível, desnecessária e inadequada.

Em Ponta Grossa/PR, publicado Parecer SEI/PMPG nº 0951169, reconhecendo a não-incidência do ISS sobre os honorários sucumbenciais.

Em Recife/PE, publicada Consulta nº 07.83386.0.15/16, exarando a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência. Em Nota Técnica Sefaz/CTJ nº 51 de 2020, o Município de Salvador/BA, também determinou a incidência do ISS sobre os honorários sucumbenciais.

Há uma grande disparidade de entendimentos entre as próprias Fazendas Municipais, umas entendem pela incidência do ISS e outras entendem pela inexigibilidade do tributo.

Conforme será amplamente exposto ao decorrer deste artigo científico, os Tribunais de Justiça vêm adotando o mesmo entendimento da não incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, como por exemplo o recente posicionamento do Tribunal de Justiça de Goiás (5028342-11.2022.8.09.0010).

Assim, será apresentado de forma minuciosa todos os pontos referentes à incidência do ISS e a respeito da natureza dos honorários sucumbenciais, para que assim seja avaliada a possibilidade de incidência (ou não) do imposto.

2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (“ISS”)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) é um tributo exigido somente pelos Municípios e Distrito Federal¹, de acordo com a capacidade tributária concedida pela Constituição Federal em seu artigo 156, III².

A Carta Magna não só dispõe a autonomia financeira do ente, mas também trata das autonomias que os Municípios possuem em seus territórios, seja ela política e administrativa, prevista nos artigos 29 e 30 da Constituição Federal.

¹ De acordo com o artigo 147 da Constituição Federal, os impostos Municipais cabem ao Distrito Federal.

² **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Uma das autonomias concedidas ao ente relativa à autonomia financeira, é a de instituir impostos e arrecadar tributos de sua competência³, sendo necessária a criação de uma Lei Complementar para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária para que os entes Municipais possam exigir o ISS respeitando o limite estabelecido pela Lei Complementar⁴.

Referida Lei Complementar não poderia abarcar todo e qualquer serviço, como por exemplo aqueles dispostos no artigo 155, II, da Constituição Federal, que trata dos serviços públicos, como o exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Assim, o antigo Decreto-lei nº 406/1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, foi alterado pela Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Em se tratando do ISS, temos que seu fato gerador ocorre quando da prestação de um serviço, seja por pessoa autônoma ou por uma empresa, previsto na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses serviços não constituam como atividade preponderante do prestador. A mero título exemplificativo, uma empresa que tem como atividade preponderante a venda de computadores, sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), realiza uma prestação de serviço de suporte técnico de informática e, portanto, deverá recolher o ISS sobre o valor do serviço prestado, ainda que sua atividade preponderante seja a venda de mercadorias eletrônicas.

³ **Art. 30.** Compete aos Municípios: III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

⁴ **Art. 146.** Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Pois bem, de acordo com o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, ressalvadas as exceções previstas no mencionado artigo.

Da análise da lei, o legislador nos trouxe em um mesmo momento a regra e a exceção. A regra é o pagamento do ISS para o local de estabelecimento do prestador ou, na sua falta no local do domicílio. A exceção está prevista nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar, que determina que certos serviços estarão sujeitos ao ISS do local em que foi prestado, independentemente de ser um Município diferente daquele em que a prestadora possui estabelecimento ou domicílio.

Assim, em regra, levando em conta que o estabelecimento do prestador seja o local onde desenvolva a atividade de prestação de serviços, seja ela de modo permanente ou temporário, do exemplo acima extraímos que o ISS relativo ao serviço prestado de suporte técnico de informática, deverá ser pago para o Município de estabelecimento da empresa ou, na sua falta, no domicílio do prestador.

Deste modo, o contribuinte é quem presta o serviço, de acordo com o artigo 5º⁵ da Lei Complementar nº 116/2003.

Como todo tributo tem sua base de cálculos, o ISS não seria diferente. Em regra, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços é o preço do serviço prestado⁶, que terá alíquota mínima de 2% (dois por cento) e alíquota máxima de 5% (cinco por cento)⁷ e ficará a encargo dos Municípios para definir os percentuais de alíquota aos serviços.

A base de cálculo do ISS sobre o preço do serviço prestado não se aplica aos serviços personalíssimos, de acordo com a Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal, que recepcionou os parágrafos 1º e 3º do artigo 9 do Decreto-lei nº 406/98⁸, que tratava da cobrança diferenciada

⁵ **Art. 5º** Contribuinte é o prestador do serviço.

⁶ **Art. 7º** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

⁷ **Art. 8º** As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO) II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

⁸ Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...)§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que

do ISS de contribuintes que prestassem serviços em caráter pessoal, a ser recolhido de forma fixa.

Assim, depreende-se as duas formas de tributação do ISS, sendo uma através do preço do serviço prestado, enquanto a outra pelo imposto fixo e determinado de acordo com a atividade desenvolvida pelo prestador.

Antes de analisarmos a Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe os serviços tributáveis, importante conceituar serviço.

A Constituição Federal não define serviço para os efeitos tributários, mas como bem abordado por Aires F. Barreto em sua obra “*ISS na Constituição e na Lei*”, é necessário diferenciar o trabalho de serviço para que se possa vir a cobrar o ISS.

Em suas palavras “*pode-se conceituar serviço como todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.*”⁹

Complementa que serviço consiste “*na prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial*”¹⁰.

Ou seja, do ponto de vista do direito privado, serviço é aquele prestado para terceiros com cunho econômico, enquanto o trabalho é o esforço humano utilizado em seu próprio favor, ou no de terceiros, sem atividade econômica envolvida.

Até então era esse o entendimento adotado, contudo, logo após foi superado em razão da definição de serviço pelo Direito Civil, em que se verificava o caráter obrigacional da relação jurídica estabelecida entre prestador e tomador, advinda de uma obrigação de fazer ou de uma obrigação de dar.

preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)

⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 34

¹⁰ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 292

Em razão dessa dicotomia, tanto a jurisprudência, quanto a doutrina passaram a entender que o ISS incidiria somente em uma relação jurídica obrigacional relativa à uma obrigação de fazer, em razão do esforço humano empregado na atividade.

Neste mesmo sentido, lecionou Paulo de Barros Carvalho¹¹ “(...) que a atividade realizada pelo prestador apresenta-se sob a forma de 'obrigação de fazer'. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe.”.

Entretanto, com o passar dos tempos este conceito foi sendo relativizado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o conceito de serviço para fins tributários comportaria um sentido mais amplo, além do conceito do Direito Civil.

Por esta razão, a doutrina de José Alberto Oliveira Macedo, Auditor Fiscal do Município de São Paulo e consultor especial de tributos da Secretaria de Finanças de São Paulo¹² leciona:

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF.

Assim, concebendo o entendimento jurisprudencial e doutrinário, para fins da materialidade do ISS, constata-se que não mais possui uma base única na teoria do serviço.

A título de exemplo, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 581, o Min. Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal, analisou a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, abraçando tal corrente interpretativa para

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising). RET 56/65, jul-ago/07

¹² MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79

sustentar que a simples classificação das obrigações de dar e fazer não se amolda com a intenção do legislador constituinte quando segregou as situações subsumíveis ao, por exemplo, ICMS, IOF e ISS:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

(...)

15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC) (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de fazer" (RE 116.121), verbis: (...)

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; ec) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, "a", combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito "de serviços de qualquer natureza", o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação — tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários — tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza — tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Nesse julgamento buscou-se conferir à dicotomia entre o ISS e o ICMS uma interpretação ampla, sob o enfoque da interpretação econômica, em atenção à primazia da fluidez e mutação volátil das relações jurídicas. Nesta senda, continua o Min. Luiz Fux asseverando que:

“a finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa

totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

(...)

embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil, 'verbis':

Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc. O conceito econômico de "prestação de serviço" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços e o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens moveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais). (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª Ed, 3ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 42/43).

Levando consideração a breve exposição de serviço e considerando os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, passaremos a tratar da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

A Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 dispõe taxativamente os serviços que são tributados pelo ISS e seus congêneres. Desde o § 4 do artigo 1º¹³ da referida Lei Complementar, há menção de que o ISS não depende de denominação dada ao serviço prestado na própria lei, ficando sob a responsabilidade do contribuinte analisar o caso concreto e averiguar a possibilidade de tributação pelo ISS.

Pelo fato de Lista Anexa ser taxativa, não comporta analogia para a inclusão de serviços que não estão previstos em seu rol e, portanto, grande parte dos contribuintes tiveram, contra si, lavrados autos de infração visando o pagamento do ISS sobre um serviço prestado, vez que a Fazenda Municipal entendia devido.

¹³ **Art. 1º** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Em razão disso, iniciaram-se as discussões judiciais relativas à taxatividade da Lista Anexa à Lei Complementar, até que alcançou o Supremo Tribunal Federal através do RE 784439 (Tema 296), em que se discutia, à luz dos artigos 150, I; e 156, III, da Constituição Federal, o caráter taxativo, ou não, da lista de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de que trata o aludido art. 156, III, que outorga competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, da cobrança do ISS sobre serviços bancários não arrolados no Decreto-lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87.

Em julgamento do RE 784439, a Min. Rosa Weber destacou em seu voto que as próprias listas de serviços descritas na Lei Complementar 116/2003 e no Decreto-lei 406/1968 por diversas vezes utilizam a fórmula “e congêneres” ou expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Em sua análise, não há obstáculo constitucional a essa técnica legislativa, e eventuais “excessos interpretativos” do Fisco ou do contribuinte poderão ser solucionados pelo Poder Judiciário.

O mesmo afirmou o Min. Alexandre de Moraes:

“Entendo que, embora haja vedação expressa quanto ao emprego da analogia, enquanto método de integração da norma, em casos nas quais sua utilização possa resultar em exigência de tributo não existente em lei, nada impede a interpretação extensiva com o escopo de determinar o alcance de cada item da lista anexa de serviços, dada a impossibilidade de o legislador discriminar nominalmente todos os serviços diretamente vinculados aqueles.”

Ao passo que o Ministro Gilmar Mendes divergiu da tese, por entender que, se o rol de serviços a serem tributados pelo ISS é taxativo, a possibilidade de admitir a interpretação extensiva o tornaria exemplificativo.

Ao final, a Relatora Min. Rosa Weber verificou a possibilidade de interpretação extensiva (ampliativa) dos serviços, desta forma, fixando a seguinte tese:

“É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”¹⁴

¹⁴ STF. Plenário. RE 784439, Rel. Rosa Weber, j. em 29/06/2020 (RG – Tema 296).

Do julgamento entendeu que apesar do rol taxativo da Lista Anexa, admite-se uma interpretação extensiva (ampliativa), abarcando todas as espécies do gênero tributado, ficando sob a responsabilidade do contribuinte analisar o caso concreto e averiguar a possibilidade de tributação pelo ISS.

Como finalidade deste artigo científico, mencionamos o serviço previsto no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar, o serviço da “Advocacia”, que vem sofrendo interpretações extensivas excessivas no que tange à incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, indo de encontro ao ideal de serviços tributáveis pelo ISS.

Assim, passaremos a análise dos honorários recebidos pelos advogados.

3. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

De acordo com o artigo 22 do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, é assegurado aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos honorários de sucumbência¹⁵.

Os honorários convencionados, conhecidos também por honorários contratuais, são aqueles convencionados pelas partes no momento da contratação do serviço do advogado, através de um contrato de prestação de serviços pactuado pelo prestador (advogado) e tomador (cliente), onde é estabelecido o valor que será pago e a forma de pagamento pelo serviço prestado, seja ele um serviço de assessoria jurídica, consultoria, planejamento tributário ou de representação judicial.

Há também a espécie dos honorários advocatícios arbitrados, ou fixados por arbitramento judicial, que são aqueles fixados judicialmente (em uma ação) e tem a finalidade de remunerar o advogado que não recebeu os honorários advocatícios contratuais por falta de estipulação entre as partes ou por falta de acordo, conforme dispõe o § 2º do artigo 22 do Estatuto¹⁶.

¹⁵ **Art. 22.** A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência.

¹⁶ § 2º Na falta de estipulação ou de acordo, os honorários são fixados por arbitramento judicial, em remuneração compatível com o trabalho e o valor econômico da questão, observado obrigatoriamente o disposto nos §§ 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 6º-A, 8º, 8º-A, 9º e 10 do art. 85 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). (Redação dada pela Lei nº 14.365, de 2022)

Por fim, destacamos a espécie dos honorários de sucumbência disposta no artigo 85¹⁷ do Código de Processo Civil. Referido artigo trouxe uma mudança na natureza dos honorários de sucumbência, pois no Código de Processo Civil de 1973 os honorários integravam parte das custas e despesas processuais assumidas pela parte vencedora no decorrer do processo, determinando à parte vencida o pagamento/ressarcimento destes ônus sucumbenciais à parte vencedora.

Com o advento do novo Código de Processo Civil houve a segregação dos ônus sucumbenciais, com distinção expressa de que o pagamento dos honorários de sucumbência deverá, a partir de então, ser realizado ao advogado da parte vencedora, e não mais à parte vencedora em si, conforme dispõe o caput do artigo 85 do Código de Processo Civil.

Assim, os honorários de sucumbência passaram a ter natureza alimentar de acordo com o §14 do artigo 85 do Código de Processo Civil e entendimentos dos Tribunais Superiores, como por exemplo a Súmula Vinculante 47¹⁸.

Além disso, o artigo 23 do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, incluído através da ADI 6053, prevê expressamente que os honorários incluídos na condenação, seja por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte.

Em se tratando dos honorários de sucumbência, temos que são valores recebidos mediante condenação em decisão judicial que determina à parte vencida o pagamento de uma quantia fixada pelo juiz, ao advogado da parte vencedora. Isso ocorre em razão do princípio da causalidade ampla como gênero adotada pelo Código de Processo Civil, tendo como espécie o princípio da sucumbência.

Nos dizeres de Francisco Castagna Lunardi acerca do princípio da causalidade, aquele que der causa à propositura de demanda ou à instauração de incidente processual deve responder pelos ônus sucumbenciais¹⁹.

¹⁷ **Art. 85.** A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

¹⁸ **Súmula Vinculante 47** Os honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, observada ordem especial restrita aos créditos dessa natureza.

¹⁹ LUNARDI, Francisco Castagna. Curso de Direito Processual Civil. São Paulo : Saraiva, 2019, páginas 564/565.

Da mesma forma, Cândido Rangel Dinamarco aponta sobre a causalidade “(...) da causalidade: deve responder pelo custo do processo, sempre, aquele que houver dado causa a ele ao propor uma demanda improcedente ou sem necessidade, ou ao resistir a ela sem ter razão”²⁰.

Em outras palavras, quando há julgamento desfavorável para uma das partes, é considerado que a parte perdedora deu causa à discussão e, portanto, deverá arcar com os ônus sucumbenciais, provenientes de uma decisão judicial que condena a parte vencida ao pagamento dos honorários sucumbenciais ao advogado da parte vencedora, fixados entre 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) sobre o valor da condenação ou do valor referente ao proveito econômico obtido na causa²¹.

Pela visão de Alberto Nogueira Júnior (jus navegandi 2007):

Os honorários advocatícios sucumbenciais, portanto, não decorrem do direito da parte, mas sim, da vitória desta na causa, graças ao trabalho prestado pelo advogado; é um elemento da sentença, posto que o juiz encontra-se obrigado funcionalmente a estipulá-los; e é, **ainda, um direito que surge com a sentença, vale dizer, não lhe era preexistente.**

Em relação ao destaque da verba sucumbencial não ser um direito preexistente, se prospera referida argumentação, pois os honorários advocatícios sucumbenciais não são verbas previamente convencionadas pelo prestador do serviço (advogado) e tomador (cliente). Estes honorários não estão previstos e nem são imagináveis quando da contratação do serviço e, portanto, não compõe a relação jurídica contratual estabelecida entre advogado e cliente.

Assim, concluímos que, diferentemente dos honorários contratuais/convencionais, os honorários de sucumbência são valores recebidos mediante condenação em decisão judicial que determina à parte vencida o pagamento de uma quantia fixada pelo juiz, ao advogado da parte vencedora.

3.1. Da tributação dos honorários advocatícios

Como já explanado, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) incide quando da prestação de serviço previsto na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.

²⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. Capítulos de sentença. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 92.

²¹ **Art. 85.** A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. § 2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos: (...)”

Considerando que o termo “advocacia” está previsto na Lista Anexa, entende-se que deverá haver a incidência do ISS sobre o valor do serviço prestado pelo advogado.

Desta forma, quando da contratação do serviço da advocacia, o prestador (advogado) deverá efetuar o recolhimento do imposto no momento da emissão da Nota Fiscal referente ao valor do serviço prestado, utilizando a alíquota mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento), quando advogado autônomo.

Diferentemente acontece com a tributação das sociedades de advogados optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, que utilizam a alíquota fixa sobre o valor do faturamento. E diferentemente da forma de tributação das sociedades unipessoais, que se aplica o Decreto-Lei 406/68, artigos 9, §§ 1º e 3º, recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal²², que permite o recolhimento do ISS em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade.

Conforme exposto no tópico anterior deste artigo, há tributação do ISS sobre os honorários contratuais, aquele estabelecido entre advogado e cliente para a prestação de serviços advocatícios, uma vez que o serviço está expressamente previsto na Lista Anexa à Lei Complementar e, também porque a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado.

Entretanto há entendimento divergente acerca da incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, aquele que decorre de uma condenação judicial imposta ao vencido em uma demanda judicial.

4. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Muito se diz sobre a incidência (ou não) do ISS sobre os honorários de sucumbência. Aos contribuintes cabe a alegação de que os honorários de sucumbência são verbas decorrentes estritamente do processo judicial e que, portanto, não integram a relação jurídica contratual do serviço estabelecido entre advogado e cliente. À algumas Fazendas Municipais cabe o entendimento de que os honorários de sucumbência são uma consequência da relação de

²² **Art. 9º** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

serviço entre prestador e tomador e que, por ser uma verba continuada, deverá haver o recolhimento do imposto.

A título de exemplo, mencionamos a Solução de Consulta nº 20, publicada em julho de 2022 pelo Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo, que afirmou a incidência do ISS sobre honorários de sucumbência sustentando ser uma remuneração pelo serviço prestado e por se caracterizar uma forma continuada do serviço, entendendo que deverá ser emitida a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (“NFS-e”) em nome do cliente do escritório de advocacia vencedor, ainda que não tenha sido a parte sucumbente.

Além disso, referida Solução de Consulta insinua que pelo fato de não haver qualquer previsão legal que mencione a exclusão dos valores referentes aos honorários de sucumbência, deverá haver o recolhimento do imposto. Do modo mesmo entende o Município de Salvador/BA através da Nota Técnica Sefaz/CTJ nº 51 de 2020 e o Município de Recife/PE através da Consulta 07.83386.0.15/16.

Em contrapartida, algumas Fazendas Municipais entendem que não deverá haver o recolhimento do ISS pela ausência de prestação de serviço à parte adversa, não havendo a ocorrência do fato gerador do imposto para que seja recolhido. Desta forma dispõe o Parecer SEI/PMPG – 0951169 do Município de Ponta Grossa/PR e o Município de Maceió através de ofício da SEMEC/GS.

Considerando os entendimentos divergentes das Secretarias Municipais e em se tratando de exação com impacto relevante aos contribuintes, gerando uma carga tributária à maior aos advogados e escritórios de advocacia, fez-se necessário submeter a questão ao Poder Judiciário.

A primeira decisão judicial que repercutiu acerca do tema foi proferida inicialmente pela 2ª Vara Judicial da Comarca de Anicuns nos autos da Ação de Cobrança nº 0065699-23.2016.8.09.0010²³ e, posteriormente pela 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás nos autos do Agravo de Instrumento nº 5028342-11.2022.8.09.0010, onde houve julgamento favorável aos contribuintes.

²³ Ação de Cobrança movida por Leonidia Maria do Rozario Couto em face do Município de Anicuns visando o pagamento de débitos relativos ao período de julho de 2009 a dezembro de 2012, em razão da demissão da Autora, reconhecida judicialmente como ilegal.

Em suma, trata-se de decisão judicial que condenou o Município de Anicuns ao pagamento de honorários de sucumbência fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da condenação, de acordo com o artigo 85 do Código de Processo Civil. Instaurado o cumprimento de sentença pela patrona da Autora para pagamento da sucumbência, o Município efetuou o depósito da quantia devida com a retenção do ISS e do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”).

Diante disso, não concordando com a retenção do imposto a Autora (ou patrona) informa, em suma, inexistir prestação de serviço à parte sucumbente, sendo a sucumbência mera obrigação decorrente de lei.

Deste modo, a Excelentíssima Dra. Juíza Lígia Nunes de Paula, da 2ª Vara Judicial do Foro Comarca de Anicuns, determinou o depósito da quantia retida de ISS:

“(...) De acordo com o item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, norma geral do ISS, tem-se o serviço de "Advocacia" dentre aqueles que têm como fato gerador a prestação de serviços e que não se constituam como atividade preponderante do prestador. Contudo, o citado item diz respeito à advocacia e, portanto, aos honorários pactuados no contrato de prestação de serviços entre o cliente e o advogado, por ocasião da relação jurídica entre eles existente. Dessa forma, os honorários sucumbenciais não compõem a relação jurídica contratual estabelecida, para formalizar a contratação da prestação dos serviços de advocacia, não integrando, assim a relação jurídica cliente-advogado. O advogado não presta serviços de advocacia ao terceiro sucumbente, pois não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo. A relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é uma decorrência direta da aplicação da legislação processual civil (art. 85 do CPC), não havendo vínculo ou manifestação de vontade. Assim, não há que se falar em incidência do Imposto sobre Serviços - ISS sobre a referida verba. (...) (destaquei)

Importante destacar que a Exma Juíza enfatiza que a sucumbência constitui direito autônomo do advogado e, portanto, não poder ser tributada pelo ISS.

Em face da referida decisão, o Município de Anicuns interpôs recurso de Agravo de Instrumento nº 5028342-11.2022.8.09.0010, visando a reforma da decisão. No que diz respeito ao ISS, o Município alega que “os honorários de sucumbência decorrem, mesmo que indiretamente, da prestação do serviço para o qual o profissional advogado foi contratado, caracterizando receita tributável pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS”.

No julgamento do recurso, a 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, negou provimento ao agravo da Fazenda Municipal por entender que o item 17,14, “Advocacia”, constante na Lista Anexa da LC nº 116/03 diz respeito aos

honorários contratuais convencionados entre o advogado e seu cliente, não abrangendo os honorários de sucumbência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTAÇÃO ISS SOBRE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. INCABÍVEL. 1. o item “Advocacia” da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ou seja, serviços de natureza advocatícia, decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente, não abrangendo a verba sucumbencial. 2. Dispõe o artigo 1º da Lei Complementar Federal nº 116/2003: “Art. 1º: O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.” 3. Nesse contexto, não estão inseridos os honorários sucumbenciais, pois não equivale a serviço, mas de condenação judicial com dupla natureza: indenizatória ao advogado da parte vencedora e penalizadora para a parte perdedora. 4. Assim, verifica-se que os honorários advocatícios constituem direito autônomo do advogado e não pode ser tributado com o ISS. **AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO**²⁴.

Em face da decisão houve a interposição de Recurso Especial pela Municipalidade, sendo inadmitido seu recurso e interposto Agravo em Recurso Especial nº 2300014 – GO, que também foi julgado desfavorável pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS SOBRE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI LOCAL. SÚMULA N. 280/STF. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. NÃO INTERPOSIÇÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SÚMULA N. 126/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA NÃO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL. (g.n.)

Apesar da não interposição de recurso até o momento, vale frisar que as referidas decisões são favoráveis aos contribuintes e são utilizadas como precedentes para o julgamento de outras causas, tais como no Tribunal de Justiça de São Paulo e Mato Grosso do Sul.

A que se sabe até o momento, foi impetrado Mandado de Segurança nº 1051355-04.2022.8.26.0053 pelo escritório de advocacia Simões Advogados em face do Secretário Municipal de Finanças do Município de São Paulo, visando a concessão da medida liminar para suspender os efeitos da Solução de Consulta nº 20 de 2022²⁵ e afastar a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória e, ao final, para que seja declarado

²⁴ (TJGO – 3ª Câmara Cível - Agravo de instrumento n.º 5028342-11.2022.8.09.0010 – Rel. Des. Gerson Santana Cintra - Goiânia, 27 de junho de 2022).

²⁵ Solução de Consulta nº 20/2022, publicada pelo Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria da Fazenda do Município de São Paulo, determinando o recolhimento do ISS sobre os honorários de sucumbência recebido pelos advogados/escritórios de advocacia.

seu direito de excluir da base de cálculo do ISS sobre os valores recebidos à título de honorários de sucumbência.

Inicialmente concedida a medida liminar pela 15ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo para suspender os efeitos da Solução de Consulta, sob o fundamento de não estar evidente no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que os honorários de sucumbência deveriam ser adotados como base de cálculo do ISS. Complementando que os honorários de sucumbência possuem a finalidade de indenizar o advogado da parte vencedora, e que caso seja adotada a tese de que os honorários de sucumbência devem compor a base de cálculo do ISS, o recolhimento deve ser realizado por todos os sucumbentes, quer sejam advogados, Procuradores do Estado, Procuradores do Município, Procuradores da Fazenda Nacional.

Em que pese o entendimento dos honorários de sucumbência como forma de “indenizar” o advogado da parte vencedora, prospera o entendimento da Magistrada no tocante à falta de previsão legal determinando a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência.

Em sentença, a segurança foi denegada e conseqüentemente revogada a medida liminar anteriormente concedida, em razão da ausência do interesse de agir. Opostos Embargos de Declaração pelo Impetrante, entretanto rejeitados. Até o momento não houve interposição de recurso.

Em se tratando do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul, foi impetrado Mandado de Segurança Coletivo nº 5007387-32.2022.4.03.6000 pela Ordem dos Advogados do Brasil da seção do Mato Grosso do Sul visando suspender a exigibilidade do ISS sobre os honorários de sucumbência e, diferentemente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, fora concedida a segurança para suspender a exigibilidade do ISS sobre os honorários sucumbenciais e reconhecer o direito dos advogados, do Município de Campo Grande, à restituir os valores pagos indevidamente nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município de Campo Grande.

“(…) Diante do exposto: 1 - concedo a segurança para o fim de declarar que o ISSQN não incide sobre honorários sucumbenciais percebidos por advogados, sociedades individuais de advogados e sociedades de advogados. Por conseguinte, nos termos do art. 14 da LMS, suspendo a exigibilidade do crédito tributário; 2 - reconheço que os advogados desta Capital e as sociedades mencionadas têm direito à restituição (via compensação ou restituição) dos valores que indevidamente pagaram, a partir de 23.08.2017, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município

de Campo Grande para atualizar seus créditos tributários, a ser pleiteado por cada associado, em ação própria. Sem honorários. O Município é isento de custas. (...)”

Da leitura da sentença, extrai-se o entendimento do Excelentíssimo Doutor Juiz Pedro Pereira dos Santos, da 4ª Vara Federal de Campo Grande/MS, de que não há motivos para que seja recolhido o ISS sobre os honorários de sucumbência porque o advogado da parte vitoriosa não presta serviço algum à parte sucumbente, o que merece razão.

O mesmo ocorre nos autos do Mandado de Segurança nº 0002705-06.2021.8.16.0004 que, em que pese não haver julgamento definitivo até o momento, foi concedida a segurança ao escritório de advocacia para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir ISS em relação a honorários de sucumbência recebidos pela impetrante.

Tem-se notícias somente de alguns casos levados ao Poder Judiciário, tais como estes citados e, como se pôde verificar, a “maioria” dos casos contou com julgamento favorável aos contribuintes, para que seja declarada a não incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência.

CONCLUSÃO

Analisando o conceito de Imposto Sobre Serviços, os tipos de honorários advocatícios e as respectivas formas de tributação, principalmente no que tange à incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, à luz dos argumentos das Secretarias de Fazenda Municipais e dos contribuintes, assim como os entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, alcança-se o objetivo do presente artigo científico.

É certo que não deverá haver a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, primeiro porque não há previsão legal que determine a incidência do ISS sobre estes honorários, apenas a tributação dos honorários contratuais de acordo com o item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar que, conforme explanado, têm conceitos distintos²⁶.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado e, por isso, há a incidência do ISS sobre os honorários contratuais (convencionados), porque há preço do serviço propriamente dito, o que não ocorre com os honorários de sucumbência.

²⁶ Os honorários de sucumbência são verbas decorrentes estritamente do processo judicial e que, portanto, não integram a relação jurídica contratual do serviço entre advogado e cliente, enquanto os honorários contratuais (item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003), são convencionados pelas partes no momento da contratação do serviço do advogado, através de um contrato de prestação de serviços pactuado pelo prestador (advogado) e tomador (cliente).

Os honorários de sucumbência são imprevisíveis, decorrem estritamente de uma decisão judicial que condena a parte vencida ao pagamento da sucumbência à parte vencedora e, em decorrência disso não há motivos para que estes honorários sejam tributados, uma vez que não há prestação de serviço à parte sucumbente.

Pelo fato de não haver qualquer relação de vínculo com a parte sucumbente, não é cabível e tampouco aceitável a tributação do Imposto Sobre Serviços sobre o valor pago pela parte vencida.

Neste ponto, as Fazendas que determinaram a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência alegam que a NF-e deverá ser emitida em nome do cliente, ainda que não seja ele o pagador/sucumbente, o que seria inadmissível dentro do sistema tributário nacional, incorrendo em ilegalidades gravíssimas passíveis de condenação na esfera penal por fraude.

Referida conduta das Fazendas Municipais demonstra sua necessidade de ampliar a arrecadação sem fundamento legal para tanto, gerando uma carga tributária à maior e indevida aos contribuintes, pois já há a incidência do ISS quando da contratação do serviço (honorários contratuais/convencionados), assim como a tributação de ambos pelo Imposto de Renda.

Outro pronto a tratar, é acerca do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no tocante à taxatividade da Lista Anexa à Lei Complementar (Tema 296), admitindo a interpretação extensiva (ampliativa) dos serviços. Ocorre que muita das vezes à uma excessiva interpretação de serviços, ensejando as grandes discussões judiciais que somente se encerram quando do julgamento pelos Tribunais Superiores, como mencionado pela própria Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 784439 (Tema 296).

Tal como ocorre no caso da tributação dos honorários de sucumbência, em que as Fazendas alegam que por se tratar de um tipo de honorário, deverá haver a tributação pelo Imposto Sobre Serviços, cuja base de cálculo é o preço do serviço. Contudo, quando do estudo propriamente dito da aplicação do ISS sobre os honorários de sucumbência, verifica-se que não é possível a incidência do imposto, pois não há serviço prestado à parte sucumbente e, tampouco há valor de serviço prestado.

O mesmo acontece quando se analisa uma possível ocorrência do fato gerador para que os honorários de sucumbência passem a ser cobrados. O fato gerador ocorre

quando da prestação do serviço e, como não houve prestação de serviço à parte contrária, não há incidência do Imposto Sobre Serviços.

A título exemplificativo, o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo é no sentido de que a ocorrência do fato gerador deve ser certa para que o tributo seja exigido, desta forma:

“TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ISS – MUNICÍPIO DE JANDIRA – Sentença que julgou procedentes os embargos – Apelo do Município. FATO GERADOR – CADASTRO MUNICIPAL – O fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviço, a teor do artigo 1º da Lei Complementar Federal nº 116/2003 – **Desatualização cadastral que não autoriza a cobrança de ISS sobre hipotética prestação de serviço, uma vez que a ocorrência do fato gerador deve ser certa para que o tributo seja exigido** – Prova produzida pelo embargante demonstrando que não mais exercia a profissão como autônomo no Município – Conjunto probatório que permite afirmar que o embargante não presta mais o serviço – Inocorrência do fato gerador – Tributo inexigível – Precedente desse E. Tribunal de Justiça e desta C. Câmara. SUCUMBÊNCIA – Condenação do Município ao pagamento da verba de sucumbência – Cabimento – **A sucumbência, regulada no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, está contida no princípio da causalidade, segundo o qual aquele que deu causa à instauração do processo deve arcar com as despesas dele decorrentes** – No caso, o Município lançou ISS e protestou a CDA sem que estivesse comprovada a ocorrência do fato gerador e, para impugnar o lançamento, teve a apelada que arcar com o ônus de contratar advogado para o ajuizamento do presente feito, fazendo jus, portanto, ao recebimento das verbas sucumbenciais. Honorários fixados em 10% do valor da causa, correspondente ao valor corrigido da execução – Valor da causa corretamente fixado – HONORÁRIOS RECURSAIS – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – POSSIBILIDADE – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo – Majoração em 5%, totalizando a verba honorária de 15% sobre o valor da causa. Sentença reformada – Recurso provido.”

“EMENTA DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - ISSQN Período de 1998 a 2006 - Prova documental e oral produzida pelo autor, demonstrando que no período mantinha vínculo de emprego e não mais prestava as atividades de profissional autônomo como jardineiro como constava no cadastro municipal **Eventual descumprimento de obrigação acessória não autoriza a tributação sobre situação hipotética, mas sobre a efetiva prestação dos serviços, inexistentes, no caso concreto** - Sentença de procedência mantida por seus próprios fundamentos Recurso improvido.”

Dessa forma, como não há previsão legal para a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, não se pode cobrar um tributo sobre uma hipotética prestação de serviço, sendo necessário se socorrer do Poder Judiciário e até mesmo do Poder Executivo, para que haja um entendimento pacífico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Disponível em: Acesso em: 17 de out. de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 25 de out. de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.906 de 04 de julho de 1994**. Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, DF, 04 de jul. de 1994. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105 de 17 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 de mar. de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.247, de 12 de janeiro de 2016**. Altera a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994 - Estatuto da Advocacia. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13247.htm>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária (2021)**. 6ª ed. São Paulo, Malheiros.

SUCUMBIR. In: DICIO, Michaelis. <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/sucumbir>. Acesso em: 26/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 296. RE 784439**. MIN. ROSA WEBER.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 - Aspectos Relevantes**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 185-215).

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário, n.º 37, ano 10, julho/setembro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS** na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Vol. 2. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 5-51.

RUBIN, F.; KOROL, L. **Honorários de Sucumbência Recursal No Novo Cpc E Os Efeitos para a Advocacia**. Revista da Advocacia Pública Federal, v. 1, n. 1, 25 jan.

JUNIOS, Enio Duarte Fernandez. **A natureza jurídica dos honorários advocatícios e a compensação da verba sucumbencial**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/a-natureza-juridica-dos-honorarios-advocaticios-e-a-compensacao-da-verba>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

ALMEIDA NETO, João Alves de. **Jus Postulandi e os honorários advocatícios na justiça do trabalho**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3944>>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Capítulos de sentença**. São Paulo: Malheiros, 2002.

PONTES DE MIRANDA. **Comentários ao Código de Processo Civil (1973)** 17 Vol. Rio de Janeiro: Forense.

MEDEIROS, RAFAEL. **Honorários advocatícios**: Entenda o que é e veja os principais tipos aqui!. Disponível em: <https://blog.grancursosonline.com.br/honorarios-advocaticios/#:~:text=Honor%C3%A1rios%20advocat%C3%ADcios%20%C3%A9%20uma%20express%C3%A3o,a%20partir%20de%20ordenamento%20jur%C3%ADdico>. Acesso em: 17 de out. de 2022.

PECCIA, Rebeca. **SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 20/2022 DA SECRETARIA DE FAZENDA DE SÃO PAULO**: Uma análise do posicionamento dos Municípios a respeito da incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência. Orientador: Loreano José de Jesus Goulart. 2022. 23 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação) – Tributação e Negócios, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2022.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Camila Pecoraro, discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41806646, período noturno, turma S, tendo realizado o TCC com o título: INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: LEGALIDADE OU ILEGALIDADE?, sob a orientação do(a) Professor(a) Fulvia Helena de Gioia, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 06 de maio de 2023.



Assinatura do discente