

## É DEVIDO ISS SOBRE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DE SUCUMBÊNCIA?

### IS ISS DUE ON ATTORNEY'S FEES?

Felipe Sardenberg Machado<sup>1</sup>  
 Luciano Costa Felix<sup>2</sup>  
 Paulo Moisés Gagno<sup>3</sup>  
 Wemerson Carvalho dos Santos<sup>4</sup>  
 Laura Pimenta Krause<sup>5</sup>  
 Fabiane Aride Cunha<sup>6</sup>  
 Vítor Eduardo Goese<sup>7</sup>

#### RESUMO

O presente trabalho pretende demonstrar que o fisco municipal de São Paulo/SP se encontra equivocado no que tange a orientação de que deve incidir Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) na verba honorária advocatícia de sucumbência. Até porque a orientação da fazenda municipal é de que o advogado que receber honorários sucumbenciais, mesmo que o contratante dos serviços não seja o responsável pelo pagamento de tais honorários, a nota fiscal deverá ser emitida no nome do cliente. Para tanto iremos discorrer acerca dos honorários advocatícios, do tributo de competência municipal (ISS), assim como analisar a solução dada pelo município ao responder à Consulta SF/DEJUG nº. 23, de 21 de setembro de 2017.

**PALAVRAS CHAVES:** Imposto sobre serviços de qualquer natureza; Honorários Advocatícios Sucumbenciais; Princípio da causalidade.

#### ABSTRACT

The present work intends to demonstrate that the municipal tax authorities of São Paulo/SP are mistaken with regard to the orientation that Tax on Service of Any Nature (ISS) should be levied on the attorney's fee of succumbence. Especially because the guidance of the municipal treasury is that the lawyer who receives succumbence fees, even if the contractor of the services is not responsible for the payment of such fees, the invoice must be issued in the name of the client. To this end, we will discuss attorney's fees, the municipal tax (ISS), as well as analyze the solution given by the municipality when responding to Consultation SF / DEJUG no. 23, of September 21, 2017.

**KEYWORDS:** Tax on Services of Any Nature; succumbent attorney's fees; principle of causality.

<sup>1</sup> Especialização em Especialização em Direito Tributário PELO IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, IBET. Graduação em Direito PELA Faculdades Integradas de Vitória, FDV. **E-MAIL:** felipe@fsm.adv.br. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/9671402196131516

<sup>2</sup> Mestrado em Segurança Pública - Universidade Vila Velha, UVV. Graduação em Direito - Faculdade Batista de Vitória, FABAVI. **E-MAIL:** lucfelix5@gmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/5342341113815968

<sup>3</sup> Mestrado em Administração pela Florida University. Especialista em Redes de Computadores pela Centro Universitário do Espírito Santo, UNESC. Graduação em Redes de Computadores pela Instituto Capixaba de Educação e Tecnologia, ICET. **E-MAIL:** Vixwemerson@gmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/1249612537067308

<sup>4</sup> Mestrado em Direitos e Garantias Fundamentais - Faculdade de Direito de Vitória, FDV. Graduação em Direito - Faculdade Brasileira UNIVIX. **E-MAIL:** laura.krause.adv@gmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/3653270308360251

<sup>5</sup> Especialização em Direito pela Centro Universitário de Volta Redonda, UniFOA. Graduação em Direito - Universidade Vila Velha, UVV. **E-MAIL:** cunhaaride@hotmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/5438885251121292

<sup>6</sup> Especialista em Direito e Processo do Trabalho pela Faculdade Serra Geral. Graduação em Direito pela Faculdade Brasileira MULTIVIX – **E-MAIL:** vitorgoeseadv@gmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/4644085991098393

## INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo de competência dos municípios (artigo 156, inciso III<sup>1</sup>, da CF/88), disciplinado pela Lei Complementar n.º 116<sup>2</sup>, de 31 de Julho de 2003, sendo que na lista anexa a referida norma, no item n.º. 17.14, consta expressamente que a “Advocacia” corresponde a uma prestação defazer que é objeto de tributação pelo imposto sobre serviços.

Acontece que pela legislação do ISS, o tributo incidiria sobre os honorários advocatícios objeto de contratação direta entre o cliente e o advogado, tendo em vista a natureza bilateral da prestação dos serviços objeto de acerto entre os contratantes.

Portanto, os honorários advocatícios de sucumbência, provenientes de condenação judicial transitada em julgado, por não estarem discriminados na lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º. 116, não sendo objeto de convenção no instrumento particular de prestação de serviços celebrado entre o profissional da advocacia e o cliente, não poderiam constituir como fato gerador do ISS, visto que tais honorários não correspondem ao esforço humano objeto de contratação entre as partes.

Referida questão ao ser abordada no respectivo artigo acadêmico adquire relevância em função da recente Consulta SF/DEJUG de n.º. 23, de 21 de setembro de 2017, dirigida ao Município de São Paulo/SP, eis que no entendimento do fisco daquela municipalidade: “embora os honorários de sucumbência não sejam em decorrência direta da relação contratual entre advogado e seus clientes, certamente o advogado não teria direito ao recebimento desses caso não houvesse sido a referida

relação contratual estabelecida”<sup>3</sup>, razão pela qual possuem relação direta com o contrato de prestação de serviços pelo qual o profissional foi contratado.

Sob a ótica adotada pelo município de São Paulo/SP, a verba honorária de sucumbência, fixada em decisão judicial, deve ser tributada pelo ISS, devendo ser emitida Nota Fiscal para recolhimento do tributo quando do trânsito em julgado da decisão judicial, a partir do momento em que houver o recebimento de tais valores adimplidos pela parte sucumbente da ação judicial. Ademais, a nota seria emitida em favor do cliente pelo qual o advogado foi contratado, mesmo que este não seja o responsável legal pelo pagamento dos honorários sucumbenciais.

Pelo simples fato da verba honorária de sucumbência encontrar previsão no artigo 22<sup>4</sup> do Estatuto da Advocacia (Lei n.º. 8.906/1964), bem como na regra inserta ao artigo 85<sup>5</sup>, do CPC/15, não constituindo objeto de contrato de prestação de serviços advocatícios, infere-se que referida verba não deveria ser tributada pelo ISS, até porque quem paga os honorários sucumbenciais é a parte vencida no processo judicial.

Desta feita, muito embora a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda não tenha definido referida temática, o presente estudo visa demonstrar que a orientação do município de São Paulo/SP para os advogados contribuintes se encontra equivocada quando analisada a legislação pertinente sobre o assunto.

Sendo assim, indaga-se: é devido ISS sobre os honorários advocatícios de sucumbência?

## O QUE É IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA?

<sup>1</sup> Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...). III. Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>2</sup> Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de Competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

<sup>3</sup> > [https://www.normasbrasil.com.br/norma/solucao-de-](https://www.normasbrasil.com.br/norma/solucao-de-consulta-23-2017-sao-paulo_356872.html)

[consulta-23-2017-sao-paulo\\_356872.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/solucao-de-consulta-23-2017-sao-paulo_356872.html) < Acesso em 01/09/2022

<sup>4</sup> Artigo 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.

<sup>5</sup> Artigo 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

Conforme mencionado no tópico anterior, o ISS é um tributo de competência municipal, o qual visa tributar a prestação de serviços correspondente ao esforço humano exercido em favor do cliente, como exemplo: o conserto do carro, datelevisão, da geladeira, o serviço de contabilidade, até mesmo o serviço de advocacia, o qual encontra previsão expressa na lista anexa à Lei Complementar nº. 116/2003, no item 17.14. E o artigo 1º, da LC nº. 116/03, define referido encargo tributário da seguinte forma:

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.

Nos termos do dispositivo legal acima, referido tributo possui como fato gerador a prestação de serviços constante da lista anexa à LC nº. 116/2003, cujo rol é taxativo, ou seja, apenas pode ser objeto de tributação o serviço que expressamente conste na referida lista.

Quanto a taxatividade da referida lista, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao enfrentar o tema nº. 296, definiu que tal lista embora seja taxativa admite, dentro da razoabilidade e proporcionalidade, a interpretação extensiva, sendo que eventuais excessos de interpretação poderão ser solucionados pelo Poder Judiciário (tema 296 do STF):

"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", vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, que acompanhavam a Relatora, mas divergiam quanto à fixação da tese, e o Ministro

Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso.

Nesse passo, em virtude do caráter taxativo da lista, compreende-se que o item 17.14 especifica os serviços de advocacia persistentes entre a relação contratual do cliente (tomador dos serviços) com o advogado, não contemplando eventual verba honorária de sucumbência, a qual não é objeto do contrato de prestação de serviços eventualmente firmado pelas partes, pelo contrário, a sucumbência é sempre fruto de uma decisão judicial e decorre da causalidade.

E acerca da ausência de natureza contratual da verba sucumbencial, Cláudio Lamachia<sup>6</sup> (2018, p. 19) adverte:

"Tal como o art. 20 do CPC/73, o art. 85, *caput*, do CPC adota, como espécie de fato gerador dos honorários advocatícios, os princípios da causalidade e da sucumbência. Em respeito ao princípio da sucumbência, o dever de pagar é sempre de quem ficou vencido na causa. O vencido pagará ao vencedor as despesas, que foram antecipadas no curso do processo (v.g., perícia, custas, preparo etc.) e também os honorários dos advogados. Como bem diz Cândido Dinamarco, a condenação honorária é uma inerência da condição do vencido no processo, sendo essa, portanto, a regra". "Somando-se a isso, o princípio da causalidade, que ganhou maior cuidado na redação do CPC/15, em complemento ao princípio da sucumbência, contempla o cabimento de honorários advocatícios por aquele que der causa ao ajuizamento da demanda, independentemente da existência de um vencedor e da natureza da decisão".

Em função da sucumbência não se caracterizar por uma prestação de fazer objeto de contratação, o recebimento da referida verba não se traduz como fato gerador do ISS.

Conselho Federal, 2018.

<sup>6</sup> Honorários Advocatícios no CPC – Lei 13.105/2015. Cláudio Lamachia, Estefânia Viveiros. Brasília: OAB,

## QUAL A NATUREZA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DE SUCUMBÊNCIA?

Como visto, os honorários advocatícios sucumbenciais não decorrem da relação de prestação de serviços existente entre advogados e clientes, pelo contrário, taishonorários estão previstos na lei (art. 85, *caput*, do CPC) e são devidos por força dos princípios da sucumbência e da causalidade, ou seja, o processo não pode gerar ônus para parte vencedora, impondo ao vencido o dever de pagar os honorários sucumbenciais. Já pela ótica da causalidade, àquele que deu causa ao ajuizamento da demanda deve ser responsável pelo pagamento da sucumbência.

Neste sentido, sobre os Princípios da Causalidade e da Sucumbência, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou através do tema 872:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. DISTRIBUIÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC/1973.

"É admissível a oposição de Embargos de Terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóveis, ainda que desprovido do registro" (Súmula 84/STJ).

A sucumbência, para fins de arbitramento dos honoráriosadvocatícios, tem por norte a aplicação do princípio da causalidade. Nesse sentido, a Súmula 303/STJ dispôs especificamente: "Em embargos de terceiro, quem deu causa à constrição indevida deve arcar com os honorários advocatícios".

O adquirente do imóvel, ao não providenciar a transcrição do título na repartição competente, expõe o bem à indevida constrição judicial em demandas ajuizadas contra o antigo proprietário. As diligências realizadas pelo oficial de Justiça ou pela parte credora, destinadas à localização de bens, no caso específico daqueles sujeitos a registro (imóveis,

veículos), são feitas mediante consulta aos Cartórios de Imóveis (Detran, no caso de veículos), razão pela qual a desatualização dos dados cadastrais fatalmente acarretará a efetivação da indevida penhora sobre o bem.

Nessas condições, não é lícito que a omissão no cumprimento de um dever legal implique, em favor da parte negligente, que esta deve ser considerada vencedora na demanda, para efeito de atribuição dos encargos de sucumbência.

Conforme expressamente concluiu a Corte Especial do STJ, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 490.605/SC: "Não pode ser responsabilizado pelos honorários advocatícios o credor que indica à penhora imóvel transferido a terceiro mediante compromisso de compra e venda não registrado no Cartório de Imóveis. Com a inércia do comprador em proceder ao registro não havia como o exequente tomar conhecimento de uma possível transmissão de domínio".

Para os fins do art. 1040 do CPC/2015 (antigo art. 543-C, § 7º, do CPC/1973), consolida-se a seguinte tese: "Nos Embargos de Terceiro cujo pedido foi acolhido para desconstituir a constrição judicial, os honorários advocatícios serão arbitrados com base no princípio da causalidade, responsabilizando-se o atual proprietário (embargante), se este não atualizou os dados cadastrais. Os encargos de sucumbência serão suportados pela parte embargada, porém, nahipótese em que esta, depois de tomar ciência da transmissão do bem, apresentar ou insistir na impugnação ou recurso para manter a penhora sobre o bem cujo domínio foi transferido para terceiro".

Precedentes: AgRg no REsp 1.282.370/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 06/03/2012; EDcl nos EDcl no REsp 375.026/PR, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Federal convocado do TRF 1ª Regidão), Segunda Turma, DJe 15/04/2008; REsp 724.341/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 12/11/2007, p. 158; AgRg no REsp 462.647/SC, Rel. Ministro Castro Meira, SEGUNDA TURMA, DJ 30/08/2004, p. 244.

Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem concluiu que "a Fazenda Nacional, ao se opor à pretensão do terceiro embargante, mesmo quando cristalinas as provas de sua posse sobre o imóvel constricto, atraiu para si a aplicação do princípio da

sucumbência".

Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao julgamento no rito do art. 1036 do CPC/2015 (antigo art. 543-C do CPC/1973). (REspn. 1.452.840/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 14/9/2016, DJe de 5/10/2016.)

E justamente em razão disso, é que defendemos que a verba sucumbencial não é fatogerador do Imposto Sobre Serviços, uma vez que não foi objeto da relação contratual firmada com o cliente, não tendo sentido emitir uma nota fiscal em nome do cliente, até mesmo porque não é o contratante dos serviços quem efetiva o pagamento da sucumbência e, por outro lado, a lista anexa à Lei Complementar nº. 116/2003 não faz menção a verba sucumbencial, devendo ser interpretada em sua literalidade.

Portanto, clarividente é que os honorários advocatícios sucumbências não possuem natureza contratual e, se não constituem uma obrigação de fazer não poderá ser objeto de tributação pelo imposto sobre serviços.

#### **DA SOLUÇÃO ADOTADA PELA CONSULTA SF/DEJUG Nº. 23 DE 21/09/2017 DIRIGIDA AO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO:**

Em que pese as considerações acima, um contribuinte formulou uma consulta ao fisco municipal de São Paulo/SP acerca da incidência de ISS sobre a verba honorária sucumbencial, sobrevivendo a seguinte orientação:

“8. Apesar de a consulente argumentar que os honorários de sucumbência não seriam decorrência direta da relação contratual entre ela e seus clientes, certamente a consulente não teria direito ao recebimento desses honorários caso não houvesse sido a referida relação contratual estabelecida. Em outras

palavras, os honorários de sucumbência são decorrentes da prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada”.

“9. Dispõe o artigo 1º da Lei nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, que a NFS - e deverá ser emitida por ocasião da prestação do serviço. No entanto, considerando que o valor dos honorários de sucumbência é determinado posteriormente ao momento da prestação do serviço, há uma impossibilidade técnica de, no momento da prestação do serviço, o valor relativo aos honorários de sucumbência ser discriminado na NFS - e”.

“10 . Assim, a consulente deverá emitir a NFS - e, de acordo com as disposições do Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012, tão logo o valor dos honorários de sucumbência seja definido, ou seja, quando do trânsito em julgado da ação, e a decisão tornar líquido o valor a ser recebido”.

“11 . Ademais, em decorrência do item 8 desta Solução de Consulta, a NFS - e deverá ser emitida em favor do cliente com a qual a consulente tem relação contratual, ainda que dele não tenha recebido o valor referente aos honorários de sucumbência”.

Desse modo, acreditamos que o fisco municipal esteja adotando postura equivocada no que tange a tributação do ISS, até porque tais honorários não possuem natureza contratual, como também emitir nota fiscal em favor do cliente com o qual o advogado possui relação contratual se revela indevido, eis que o responsável pelo pagamento de tais honorários, via de regra, é a parte perdedora da demanda judicial.

Corroborando assertiva, em artigo científico publicado no *migalhas*, o advogado Fabio Artigas Grillo<sup>7</sup> aduz:

O item “Advocacia” da Lista Anexa à Lei Complementar 11/03 serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução “serviços de qualquer natureza”, ou seja, serviços de natureza advocatícia e que, portanto, decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente.

<sup>7</sup> Extraído do site <https://www.migalhas.com.br/depos/312769/não-incide-iss->

sobre-sucumbencia > acesso em: 02/09/2022.

Em última análise, a verba sucumbencial não está inserida nesse contexto, pois não equivale a serviço, e, tampouco, está indicada de modo expresso na Lista Anexa da referida Lei Complementar. Até porque, se assim fosse, a previsão da Lista deveria ser “Advocacia e verba sucumbencial dela decorrente”, o que não tem, frente ao aspecto material e à base de cálculo do ISS qualquer sentido diante das considerações acima consignadas.

Logo, em tais hipóteses, vislumbra-se ser necessário a propositura de ação de consignação em pagamento, como também referida questão necessita de ser levada ao Poder Judiciário ante a manifesta violação da LC nº. 116/2003, eis que a verba sucumbencial não se revela como fato gerador do referido encargo tributário, por não se caracterizar como prestação de serviços.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da diferença entre os honorários contratuais e os de sucumbência, verifica-se que a verba sucumbencial não é fato gerador do imposto sobre serviços, visto que incide ISS apenas sobre o trabalho advocatício objeto de contratação, o que destoa totalmente da natureza atribuída a verba sucumbencial.

E ao discorrer sobre o fato gerador do ISS, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>8</sup> (2014, p.529) leciona:

“O imposto incide, sobre *prestação de serviços de qualquer natureza* realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, o que exclui de saída:

- os serviços prestados em regime celetista (relação de emprego);
- os serviços prestados em regime estatutário (serviços públicos prestados pelos órgãos da Administração Pública);
- os autosserviços.

A escorar as prestações de serviços tributáveis, subjazem contratos escritos ou verbais (negócios jurídicos)”.

Pelo simples fato da verba sucumbencial não estar escorada em uma relação contratual entre advogado e cliente, conclui-se que não é fato gerador do ISS.

### REFERÊNCIAS

Honorários Advocatícios no CPC – **Lei 13.105/2015**. Cláudio Lamachia, Estefânia Viveiros. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2018.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Ver., atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

[https://www.normasbrasil.com.br/norma/solucao-de-consulta-23-2017-sao-paulo\\_356872.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/solucao-de-consulta-23-2017-sao-paulo_356872.html) < Acesso em 01/09/2022.

<sup>8</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Sacha Calmon Navarro Coêlho. 13ª ed. Ver., atual e

ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.