



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FERNANDO ANTONIO GUIMARÃES DE MORAES NETO

**A CONTROVERSA TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS
HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E
LIMITES INTERPRETATIVOS**

Salvador

2024

FERNANDO ANTONIO GUIMARÃES DE MORAES NETO

**A CONTROVERSA TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS
HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E
LIMITES INTERPRETATIVOS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Bruno Nou

Salvador

2024

FERNANDO ANTONIO GUIMARÃES DE MORAES NETO

**A CONTROVERSA TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS
HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E
LIMITES INTERPRETATIVOS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2024

Para meu eterno avô Fernando Antônio Guimarães de Moraes.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe e minha avó, não existe nada mais precioso do que ver seus olhares de orgulho. Ao meu orientador, por todas as orientações e conselhos e os demais professores. Aos meus colegas de curso, pela experiência transmitida ao longo desses anos.

“Lealdade é uma via de mão dupla. Se eu estou pedindo isso a você, então você está recebendo isso de mim.”

Harvey Specter

RESUMO

A presente pesquisa analisa a controvérsia acerca da tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência, um tema de ampla discussão no direito tributário brasileiro. Fundamentada na análise constitucional e nos limites interpretativos da legislação vigente, a investigação destaca lacunas e ambiguidades que resultam em entendimentos divergentes. Inicialmente, o estudo contextualiza a competência dos municípios para instituir o ISSQN conforme a Constituição Federal e a Lei Complementar 116/2003, que inclui a advocacia na lista de serviços tributáveis. Contudo, a legislação não especifica a tributação dos honorários sucumbenciais, o que gera interpretações variadas por parte da doutrina e jurisprudência. O Supremo Tribunal Federal, por meio de decisões como o Recurso Extraordinário nº 784.439, sublinha a necessidade de uma interpretação restrita e precisa dos conceitos legais, evitando extrapolações arbitrárias. Conforme jurisprudência consolidada, os honorários de sucumbência possuem natureza autônoma e distinta dos honorários contratuais, sendo devidos por imposição legal como penalidade à parte perdedora em um processo judicial, conforme disposto no artigo 85 do Código de Processo Civil. A ausência de relação contratual entre o advogado vencedor e a parte perdedora é um ponto central na análise da tributação do ISSQN sobre esses honorários, uma vez que não se configuram como serviço prestado, mas como uma penalidade processual. A pesquisa indica que a tentativa de tributar os honorários sucumbenciais pelo ISSQN extrapola os limites interpretativos permitidos pela legislação. O estudo também examina as implicações da recente reforma tributária e a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá o ISS e o ICMS, sobre a tributação desses honorários. A conclusão destaca a necessidade de uma interpretação constitucionalmente embasada para evitar excessos interpretativos por parte das municipalidades e assegurar segurança jurídica. A pesquisa propõe diretrizes para uma aplicação adequada da legislação tributária, reafirmando que a tributação do ISSQN deve se limitar à prestação de serviços advocatícios entre advogado e cliente, excluindo os honorários de sucumbência, que não decorrem de uma relação de serviço tradicional.

Palavras-chave: Tributação. ISSQN. Honorários de Sucumbência. Interpretação Constitucional. Direito Tributário

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	13
2.1	NORMA JURÍDICA E CARACTERÍSTICAS DO ISSQN	16
2.2	DO CONCEITO DE SERVIÇO	19
2.3	LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E NORMATIVAS PERTINENTES	22
3	DIFERENCIAÇÃO ENTRE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS E CONTRATUAIS E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO	24
3.1	NATUREZA JURÍDICA E FINALIDADE DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA	30
3.2	NECESSIDADE DA RELAÇÃO CONTRATUAL.....	32
4	LIMITES INTERPRETATIVOS E DIRETRIZES PARA UMA INTERPRE- TAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE EMBASADA	37
4.1	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	40
4.1.1	Princípio da legalidade tributária	41
4.1.2	Princípio da proporcionalidade	42
4.2	A ATUAÇÃO DO MUNICÍPIO NA TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: UM MALABARISMO JURÍDICO?	44
5	EFEITOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 AO PRESENTE ESTUDO	50
6	CONCLUSÃO	56
	REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

No âmbito do direito tributário brasileiro, a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência tem sido tema de acalorados debates e controvérsias. Tal discussão se insere em um contexto normativo complexo, marcado por lacunas e ambiguidades que suscitam questionamentos sobre os limites interpretativos da legislação vigente.

O centro desta pesquisa reside na controvérsia que envolve a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários sucumbenciais. A Constituição Federal, por meio do artigo 156, inciso III, atribui aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços não compreendidos no âmbito estadual. Nesse sentido, a Lei Complementar 116/2003 especifica os serviços tributáveis, incluindo o termo "Advocacia" no item 17.14.

Entretanto, a Lei Complementar 116/2003 não oferece um conceito preciso para a tributação dos honorários sucumbenciais. A doutrina e jurisprudência brasileiras têm preenchido essa lacuna normativa, formando, assim, uma norma jurídica não explícita. O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 784.439, reforçou a taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS, mas abriu margem para interpretações amplas das atividades inerentes a esses serviços.

Dessa forma, fica evidente que a tributação não deve se basear apenas na nomenclatura dada ao serviço, mas sim nos efeitos jurídicos efetivos do mesmo. A lista anexa à Lei Complementar 116/2003, embora taxativa, busca uma interpretação flexível, sem extrapolação dos conceitos, abrangendo serviços que, mesmo não sendo explicitamente mencionados, podem ser considerados inerentes aos itens listados.

A jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, tema 18, no julgamento do RE nº 564.132/RS, estabelece que os honorários de sucumbência possuem natureza autônoma e independente do pagamento dos honorários contratuais da prestação de serviço. É fundamental compreender que enquanto o contrato que estipula os honorários convencionais decorre da vontade das partes, a

verba honorária sucumbencial é devida por obrigação legal, imposta como penalidade ao perdedor da demanda judicial.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 85, estabelece que a sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. Este dispositivo tem o propósito de penalizar a parte derrotada na demanda, não se tratando essencialmente de uma retribuição pelos serviços prestados pelo advogado. Portanto, é claro que a natureza dos honorários sucumbenciais não se enquadra como um serviço prestado, mas sim como uma penalidade processual, como preconizado pelo artigo 85 do Código de Processo Civil.

Ademais, é relevante salientar que não há uma relação jurídica contratual entre o advogado vencedor e a parte perdedora, uma vez que esta última não é tomadora do serviço do advogado e o advogado não é prestador de serviço da parte derrotada. Essa ausência de relação contratual bilateral e onerosa entre as partes é um ponto crucial na análise da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência.

Diante dessa problemática, é essencial investigar se a verba sucumbencial possui os elementos e características básicas do serviço advocatício. Isso é intrínseco à própria natureza tributária dessa prestação, o que, em última análise, permite à Fazenda Municipal tributá-la de maneira legal, conforme estabelecido no artigo 1º da Lei Complementar 116/03. O artigo 85, §14, do Código de Processo Civil, ao reconhecer a titularidade dos honorários de sucumbência ao advogado vencedor e qualificá-los como verbas de natureza remuneratória, também se torna fundamental na definição da tributação adequada do ISSQN sobre esses honorários.

Dessa maneira, este estudo visa aprofundar-se nos limites interpretativos constitucionais no que tange à tentativa da municipalidade de tributar o ISSQN sobre os honorários de sucumbência. A chave para desvendar essa questão encontra-se na interpretação restrita dos conceitos indeterminados, na vedação à discricionariedade e arbitrariedade na alteração unilateral do fato gerador do ISSQN, bem como na análise da norma jurídica e na definição da natureza jurídica e finalidade dos honorários de sucumbência. Esta pesquisa almeja contribuir para um entendimento mais claro e embasado sobre este tema, trazendo diretrizes que possam orientar a

interpretação e aplicação constitucionalmente adequada da tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN.

Diante desse cenário, surge o problema central desta pesquisa: como compreender os limites interpretativos da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, considerando os preceitos constitucionais e as normativas aplicáveis? Essa questão desdobra-se em diversas indagações que orientam a investigação, tais como: quais são os principais dispositivos legais e normativos que regem essa tributação? Como as perspectivas jurisprudenciais e doutrinárias atuais abordam esse tema? Qual é a natureza jurídica dos honorários de sucumbência em relação à tributação pelo ISSQN? Que diretrizes podem ser indicadas para uma interpretação constitucionalmente embasada dessa tributação?

O objetivo geral deste estudo consiste em compreender os limites interpretativos da controversa tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, a partir de uma análise constitucional. Para alcançá-lo, serão delineados objetivos específicos, que incluem a investigação da legislação brasileira relacionada ao tema, a análise da jurisprudência e das perspectivas doutrinárias, a compreensão da natureza jurídica dos honorários de sucumbência e a proposição de diretrizes para uma interpretação constitucionalmente embasada da tributação em questão.

Diante da complexidade inerente à tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência e da necessidade premente de uma compreensão constitucional, levantam-se hipóteses que buscam esclarecer aspectos fundamentais dessa questão. Primeiramente, sugere-se que a legislação brasileira apresenta lacunas e ambiguidades concernentes à tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, resultando em interpretações divergentes por parte dos operadores do direito. Além disso, considera-se que as perspectivas jurisprudenciais e doutrinárias atuais possam oferecer orientações diversas sobre a tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN, refletindo a complexidade e a falta de consenso nesse tema. Adicionalmente, argumenta-se que a natureza jurídica dos honorários de sucumbência não está devidamente delineada na legislação tributária, o que permite diferentes interpretações acerca da tributação desses honorários. Por fim, levanta-se a possibilidade de que diretrizes possam ser

identificadas e propostas para garantir uma interpretação constitucionalmente embasada na tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN, visando à segurança jurídica e à harmonização dos interesses envolvidos.

Estas hipóteses serão submetidas à análise detalhada ao longo da presente pesquisa, a fim de serem confirmadas ou refutadas com base na fundamentação teórica, na análise dos dados e na interpretação dos resultados obtidos. O exame minucioso das lacunas e ambiguidades na legislação, das perspectivas jurisprudenciais e doutrinárias, da natureza jurídica dos honorários de sucumbência e das possíveis diretrizes para uma interpretação constitucionalmente embasada permitirá uma compreensão mais profunda e embasada da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência.

Em que pese a possibilidade da utilização na interpretação extensiva da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, os Tribunais Superiores ainda não julgaram a possibilidade da tributação do ISSQN sobre os honorários da sucumbência e, como resultado, não foi alvo de constitucionalidade para dilatação do item 17.14.

Nesse sentido, a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência é um tema de considerável relevância não só acadêmica, mas também social, no cenário jurídico brasileiro. A controvérsia decorre da interpretação constitucional e dos limites interpretativos envolvidos nessa tributação, suscitando debates entre os operadores do direito e as autoridades fiscais. O entendimento adequado desta questão é crucial para a segurança jurídica dos profissionais da advocacia e a justiça fiscal. A tributação dos honorários sucumbenciais pelo ISSQN impacta diretamente a atuação dos advogados e a administração da justiça, demandando uma análise aprofundada para oferecer clareza e segurança na interpretação e aplicação da legislação tributária.

Para tanto, será adotada uma metodologia que emprega o método dedutivo, aliado a uma abordagem qualitativa e exploratória. Serão utilizados procedimentos bibliográficos e documentais para a análise crítica e interpretativa dos dados coletados, incluindo legislação, jurisprudência, doutrina especializada e teses relevantes sobre o tema. A fundamentação teórica deste estudo baseia-se em conceitos e princípios do Direito Tributário e Constitucional, bem como em

interpretações doutrinárias e jurisprudenciais sobre a tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN.

O presente trabalho está estruturado em seis capítulos, cada um abordando aspectos específicos relacionados à tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência, bem como as questões constitucionais e interpretativas envolvidas nessa controvérsia. O primeiro capítulo consiste na presente introdução.

No segundo capítulo, será realizada uma análise detalhada do ISSQN, abordando a norma jurídica e as características desse imposto, o conceito de serviço, e a legislação aplicável e normativas pertinentes.

O terceiro capítulo trata da diferenciação entre os honorários sucumbenciais e contratuais, e fundamentos constitucionais da tributação. Nesse sentido, se levantará a discussão quanto a natureza jurídica e finalidade dos honorários de sucumbência, assim como uma discussão acerca da necessidade da relação contratual.

No quarto capítulo, serão explorados os limites interpretativos e diretrizes para uma interpretação constitucionalmente embasada da tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN, principalmente a partir de uma compreensão principiológica aplicável ao direito tributário, em especial o princípio da legalidade e da proporcionalidade. Em seguida se abordará a atuação do município na tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência. O quinto capítulo se dedica a analisar os efeitos da Emenda Constitucional 132/2023 ao presente estudo.

Por fim, o sexto capítulo apresentará as conclusões alcançadas ao longo do estudo, seguidas das referências utilizadas como embasamento teórico para a pesquisa.

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Inicialmente, é importante esclarecer que o texto constitucional delimita expressamente a competência tributária de cada ente da Federação, devendo estes se aterem aos limites que lhes foram impostos pelo legislador originário, para que se preservem as balizas técnicas e materiais do sistema tributário brasileiro.

Diante disso, a proposta deste capítulo é demonstrar as dimensões do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, fundamentação legal, suas características e discussões cabíveis, para definirmos sobre a constitucionalidade da tributação dos honorários de sucumbência ou sua violação constitucional. Nesse ínterim, a Constituição Federal reservou aos Municípios, por meio de seu artigo 156, inciso III, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos por Lei Complementar.

Destarte, ao demarcar as competências tributárias, a Constituição Federal estruturou de forma rasa cada tributo, sendo, por esse motivo, o ponto de partida inafastável do processo de criação *in abstracto* de cada um deles (Carrazza, 2013, p. 590). Nos termos do art. 156 da retromencionada Lei Complementar, “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (Brasil, 1988).

Em verdade, toda e qualquer norma tributária, independentemente de hierarquia legal ou do ente legiferante que a instituiu, deve conformidade aos ditames constitucionais, pressuposto de validade de toda a ordem positiva estabelecida no Estado (Cunha Júnior, 2010, p. 21).

Observa-se, entretanto, que diante da complexidade do ISSQN, o legislador reservou à Lei Complementar o detalhamento das atividades por ele abarcadas, de modo a garantir a eficácia da norma legal. Com isso, buscou-se prevenir eventuais conflitos de competência, além de vedar ao Município a prescrição de condutas diversas daquelas pretendidas pelo Texto Magno, a título de ISSQN.

Desde o momento em que o legislador descentralizou a tributação sobre o consumo, com a repartição de competências, reservando aos Municípios a cobrança sobre os serviços, a partir da EC nº 18 de 1º de dezembro de 1965 (art. 15, parágrafo único), ele consignou a vinculação dessa potestade às definições a serem estabelecidas pela Lei Complementar (Baleeiro, 1971a, p. 667).

A garantia plena dos direitos constitucionalmente tutelados necessita que as condutas estatais e a relação do Estado com os sujeitos que ao seu poder se submetam, sejam delimitados e parametrizados de forma clara e precisa. Em razão dessa premissa, os serviços tributáveis pelo ISSQN são aqueles listados taxativamente, de forma exaustiva, na LC nº 116/2003 (Machado, 2017, p. 414).

Cabe ressaltar, às lições de Paulo de Barros Carvalho como fundamento para a inserção implícita da norma constitucional do ato de “prestar serviços” como o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS. Contudo, o que é uma prestação de serviço?

Com apoio na doutrina civilista, os autores do direito tributário passaram a correlacionar a hipótese de incidência do ISS à disciplina contratual da prestação de serviço. Nesta senda, Marçal Justen Filho (1998, p. 98) começa suas lições sobre o aspecto material da hipótese de incidência reproduzindo o excerto de Pontes de Miranda sobre a definição de serviço no direito privado “devemo-nos deter na distinção entre obrigação de fazer e de dar, sob pena de nosso trabalho de caracterização do aspecto material do ISS não chegar a bom termo”

Dito isso, com embasamento doutrinário, apenas haveria serviço tributável se fosse através de uma contraprestação do negócio jurídico firmado, por meio de uma obrigação de fazer, em conformidade com as diretrizes do direito privado. Em outras palavras, José Eduardo de Melo leciona que:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e as diretrizes do direito privado. O tributo não incide unicamente sobre a utilidade, comodidade, coisa, bem imaterial (Melo, 2005, p. 37-38).

Em consonância, a Súmula Vinculante nº 31 do STF confirmou a tese de que, se possível segregar o valor da operação referente à locação e o valor referente ao

serviço, o imposto somente poderia ser cobrado sobre a base de cálculo referente ao último.

Todavia, a jurisprudência do STF evoluiu no sentido de que “a classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista e não é a mais apropriada para conceituar e definir o enquadramento dos serviços resultantes para a sua tributação (RE 651.703/PR).

Nesse julgado, o STF consolidou uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de ‘serviços’, desvinculado do conceito de ‘obrigação de fazer’” e decidiu assim para evitar uma interpretação constitucional a partir da legislação ordinária, adotando um conceito econômico de “serviços” e não um conceito do Código Civil, o que torna ainda mais difícil a tarefa do examinador para definir a norma jurídica de uma prestação de serviço.

Os entendimentos incertos da jurisprudência, a norma jurídica tornou-se incompreendida, mas a taxatividade da lista anexa forneceu subsídios suficiente para não ocorrer os excessos ao poder de tributar dos Municípios.

Entretanto, em razão dos fenômenos da modernidade e mora legislativa nas atualizações da lista anexa sobre os novos serviços passíveis de tributação, possuindo como premissa um viés interpretativo econômico, o Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Extraordinário de nº 784.439, firmou a seguinte tese em repercussão geral: “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” (Brasil, 2020).

Dessa forma, houve a reafirmação da taxatividade da lista anexa, contudo, foi colorada uma mitigação através da interpretação extensiva para abordar serviços não constantes em sua listagem. Visto o julgamento do Recurso Extraordinário 784.439, os municípios estão utilizando-se da interpretação extensiva na tentativa de enquadrar o instituto da sucumbência no item 17.14 da LC 116.

Destarte, os honorários de sucumbência somente podem ser tributados de forma extensiva como serviço inerente a “advocacia”, uma vez que vem sofrendo

interpretações excessivas no que tange à incidência do ISSQN, faz-se necessário, portanto, identificar o conceito de serviço para fins de tributação, o que não foi explicitamente conceituado pela Constituição Federal de 1988 ou pela Lei Complementar 116/2003.

Diante dessa problemática, é essencial investigar se a verba sucumbencial possui os elementos e características básicas do serviço advocatício. Isso é intrínseco à própria natureza tributária dessa prestação, o que, em última análise, permite à Fazenda Municipal tributá-la de maneira legal, conforme estabelecido no artigo 1º da Lei Complementar 116/03.

Apesar da aparente complexidade da matéria, existem bases constitucionais e legais que estão vinculados aos entes federativos, especialmente os municípios dentro de sua competência tributante, impedindo-os de exceder ou alargar o sentido dos signos normativos para tentar a exação de hipóteses não previstas.

Posto isto, ao longo dos próximos capítulos será exposta a norma jurídica do ISSQN, bem como sua interpretação constitucional que servirá para definirmos a concretização ou não da subsunção do fato a norma jurídica sobre os honorários de sucumbência.

2.1 NORMA JURÍDICA E CARACTERÍSTICAS DO ISSQN

Corroborando o viés exposto, o próprio conteúdo principiológico da regra matriz define critérios para que, constatando-se a ocorrência do fato originário da posterior obrigatoriedade fiscal, esta seja, de fato, constituída sem vícios de qualquer natureza. Nesse contexto, temos os critérios (i) material; (ii) espacial; (iii) temporal; (iv) pessoal; e (v) quantitativo (Carvalho, 1991, p. 220).

Acerca do núcleo material do imposto, o artigo 1º da Lei Complementar 116/2003 fixou como fato gerador do ISSQN, a prestação de serviço. Por isso, como aspecto descritivo de uma ação que retrata uma conduta, o verbo “prestar” seguido do complemento “serviço” corresponde ao núcleo do aspecto material do tributo.

Então, verifica-se que a tributação é feita sobre o esforço humano em proveito de outrem (Coêlho, 2020, p. 241).

Em tese, o ISSQN é regido pelo conceito extraído do Código Civil em seu art. 593 e seguinte, que definiu como “obrigação de fazer”. Complementa o doutrinador Kiyoshi Harada (2018, p. 60), que há uma ligação direta entre a prestação de serviço e atos de vontade, a partir de uma celebração contratual entre o prestador do serviço e seu tomador, ocorrendo o adimplemento obrigacional que decorre da prestação.

Por outro giro, o RE 651.703 do Supremo Tribunal Federal, conferiu possibilidade à Lei Complementar em ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente quanto à necessidade de adaptar a lista à realidade fática, ao explicar que nem todo “serviço” é uma “obrigação de fazer”, constatou-se que a investigação da natureza da obrigação sob as categorias civilistas é insuficiente para alcançar toda a materialidade econômica destinada pelo Constituinte ao imposto municipal.

Verifica-se do julgado, que a coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõem, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita (Schoueri, 2021, p. 148).

Para tanto, é necessário analisar a devida interpretação da norma tributária, em consonância com o direito privado, pois é estabelecido no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...]” (Brasil, 1966).

Nesse ponto, importante é a lição de Fortes (Fortes, 2009, p. 219) ao indicar que a lista descreve tipos referentes a uma totalidade graduável, aberta e relativa, em maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. Assim, interpreta-se que os tipos descritos na Lista não permitem uma definição exata, sendo apenas descritivos, não apresentando tais indicações os elementos conclusivos e necessários à sua diferenciação, mas sim os traços característicos, ou típicos, que permitem o ente municipal fazendário reconhecer o fato econômico a partir de elementos particulares

e relacionados ao serviço descrito na listagem, para assim, constituir a hipótese de incidência tributária e o seu respectivo fato gerador.

Aplicando, então, a perspectiva doutrinária, a Lista Anexa presente na LC nº 116/03, e espelhada na legislação municipal, tem a função de exemplificar os serviços que serão a base para a hipótese de incidência tributária do ISS, não se limitando a definir, por completo, todos os fatos economicamente tributados, uma vez que dentro de cada item tipificado existem variações que remetem para a natureza principal daquele serviço elencado, permitindo a aplicação do imposto.

Por essa inteligência, compreende-se que a listagem, ainda que detenha natureza taxativa, busca também abrir-se à exegética via ampliativa sem que se faça o extrapolamento da acepção do termo (Sabbag, 2020, p. 1319), de modo que a sua taxatividade não exclui a interpretação de cada um de seus itens, em alcance de maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos (Harada, 2018, p.338).

Por outro lado, far-se-á necessário compreender que os impostos sobre o consumo, também conhecidos como impostos sobre o valor agregado, como o ISSQN e o ICMS, incorporam aspectos econômicos, pois são baseados por conceitos que são caracterizados por sua natureza jurídica fluida e sujeita a mudanças.

Nessa perspectiva, o conceito de prestação de serviços (fato gerador do imposto) não se baseia necessariamente ou unicamente na definição fornecida pelo Direito Civil, mas está relacionado à provisão de uma utilidade para outra pessoa, por meio de uma série de atividades, realizadas de forma regular e com o objetivo de obter lucro, podendo ou não estar acompanhadas da entrega de bens ao destinatário, a partir de um conjunto de atividades em prol ao contratante, prestadas com habitualidade e formada através de uma relação sinalagmática.

2.2 DO CONCEITO DE SERVIÇO

Para uma correta e assertiva conceituação de serviço, com a devida observância aos dispositivos inseridos no CTN quanto à vedação de modificação dos conceitos dispostos no direito privado, faz-se mister análise da legislação em conjunto com o tema, sob pena de mitigação da aplicabilidade normativa.

Tendo em vista que o conceito de serviço, no que tange a sua própria perspectiva material, não pode ser definido tão somente como o resultado de uma ação, mas sim da noção de um processo (Caliendo, 2019, p. 1528), devem ser observadas as circunstâncias fáticas presentes na relação obrigacional originária, considerando que o conceito de serviço se mostra como qualquer esforço, objetivando suprimir a necessidade de outrem (Oliveira, 2009, p. 22).

Em seu teor, a LC 116/03 dispõe, no art. 1º, sobre a incidência do ISS em serviços que não constituam atividade preponderante por parte do prestador, corroborando o entendimento de que o tributo não incide sobre a figura do serviço, mas sim sobre a prestação em sentido amplo, pois somente esta consegue delimitar precursores à efetiva prestação (Melo, 2005, p. 37).

Portanto, deve-se analisar a prestação profissional de maneira ampla, levando em conta a totalidade do processo, desde a pactuação do negócio jurídico particular à entrega do acordado *inter partes*, sob pena de errônea caracterização de serviço, refletindo obrigatoriamente nos fins fiscais envolvidos nesta operação.

Asseverando o exposto, o STF, por meio de decisão proferida no RE 651.703, demonstrou que, embora o direito tributário não possa modificar formas atinentes ao direito privado, por força de disposição constante no art. 110, CTN, o conceito de prestação de serviços aplicável ao caso concreto por vezes foge ao evidenciado pelo código civil, pois este estaria “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” (Brasil, 2017).

Nesse mesmo sentido, levando em conta que nem a magna carta, tampouco a Lei Complementar 116/2003, apresentaram uma conceituação jurídica objetiva dos

serviços tributáveis pelo ISS, admite-se um certo grau interpretativo à relação disposta na legislação, considerando a falta de definição delimitadora.

O próprio termo conceito, *lato sensu*, é claramente dotado de definições implícitas atinentes à sua semântica peculiar, pois estas pressupõem uma interpretação do termo em determinado contexto, inadmitindo a mera compreensão gramatical do dispositivo para uma efetiva significação do instituto (Avila, 2018, p. 47), devendo ser aplicada a conceituação adequada ao caso concreto, excluindo da análise a simplória utilização de dispositivos gerais que em nada se adequam a temas específicos.

Da análise acurada, segundo o julgado supramencionado do Pretório Excelso, o conceito extraído do Código Civil e da Lei complementar 116/2003, em soma, não divergem sobre a impossibilidade da caracterização de uma prestação de serviço que traga prejuízos ao contratante, independente da obrigação ser de “fazer ou dar”, mas o oferecimento de uma utilidade para outrem, determinado através da vontade.

É essencial a definição do que é serviço para fins de incidência tributária, com o intuito de compreender quando se verifica a sua ocorrência. Diversos doutrinadores, como o já citado Pontes de Miranda, além de Aires Barreto e Cléber Giardino, buscaram determinar esse conceito.

A doutrina se divide em diversas vertentes, no entanto, majoritariamente a ideia de “serviço” se apresenta de 3 maneiras: 1) como ação que supre uma necessidade; 2) como esforço humano desenvolvido em favor de terceiros; 3) como esforço humano com conteúdo econômico (Barreto, 2003, p.109).

Para um serviço ser considerado tributável é necessário que exista um fim econômico (Barreto, 2009, p. 88). No entanto, o cerne do conceito se configura relevante exatamente quando empregado como “prestação de serviço”, pois é nesse momento que haverá a formação de uma relação jurídica com intuito de promover o fim almejado - o serviço.

Não obstante, apesar da referida lei complementar 116 não tenha fixado um conceito objetivo de “prestação de serviço”, a interpretação da doutrina majoritária e jurisprudência pátria já preencheram essa lacuna.

Nas palavras do renomado jurista Flávio Tartuce: “O contrato de prestação de serviços é o negócio jurídico pelo qual alguém – o prestador – compromete-se a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse de outrem – o tomador -, mediante certa e determinada remuneração” (Tartuce, 2012, p. 683).

Nesta mesma linha de interpretação é que interpreta Paulo de Barros Carvalho argumentando que:

Em uma relação contratual de prestação de serviço existente entre duas pessoas diversas, na condição de prestador e tomador, de modo que seja imprescindível que o contrato bilateral tenha conteúdo econômico, fixando-se preço em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestador (Carvalho, 2013a, p.315).

Tal instituto traz subdivisões marcantes, quais sejam, a norma positivada, lastreadora da hipótese tributável, e o fato imponible, que, na realidade, não se faz imponible tão somente por sua prática (Carvalho, 2013a, p. 253). O fato gerador acarreta uma substancial mudança no mundo, pois nele introduz um direito e uma obrigação que antes não existiam, ou, em outras palavras, dá gênese a uma relação jurídica inexistente antes dele, e inexistente sem ele. Essa relação, conquanto específica, tem a mesma qualidade de outras obrigações, de unir um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor) em torno do seu objeto (Oliveira, 2018, p. 97).

A descrição hipotética e abstrata do fato gerador do imposto sobre a verba honorária de sucumbência, deve ser constatada de maneira inequívoca, tendo em vista sua singular relevância como pressuposto para a concretização da relação obrigacional. Configurada, portanto, a prática da conduta tributável, havendo – previamente – norma destacando-a como ensejadora da cobrança, tem-se, portanto, a subsunção do fato à norma, dando início à obrigação tributária.

Nesta senda, os pressupostos de existência e validade de uma prestação de serviço tributável, não podem se constituir de natureza diversa, mas da caracterização da natureza obrigacional das relações de serviço, conseqüentemente, faz-se necessário a exposição e concretização da natureza jurídica dos honorários de sucumbência, para que haja a incidência da sua subsunção do fato a norma jurídica. (Carvalho, 1991, p. 157).

2.3 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E NORMATIVAS PERTINENTES

A primeira regulamentação do ISSQN foi promovida pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional. Sabe-se que o ISS é um imposto municipal, dependente de lei ordinária para gerar seus efeitos, porém sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, o que nos faz concluir que a competência tributária para a sua instituição é limitada, conforme entendimento fixado no RE nº 262.598, com relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e relatoria para Acórdão da Ministra Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 14 de agosto de 2007 (Brasil, 2007).

Nesse sentido, tendo em vista o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF; e art. 97 do CTN), os Municípios podem criar Leis Ordinárias para que possam cobrar o ISS dos prestadores de serviços, mas não devem divergir sobre as normas gerais de tributação e adequação normativa pelas legislações hierarquicamente superiores, sendo elas: i) Constituição Federal ii) Código Tributário Nacional iii) Lei Complementar 116/2003 e iv) Lei ordinária (Kelsen, 2011, p. 48).

Temos, portanto, como veículo normativo, no que tange ao ISS, a própria Lei Complementar 116/2003, que disciplina desde o fato gerador à aspectos contábeis como bases de cálculo e alíquotas. Observando que a própria legislação delimitou os serviços em que há a obrigatoriedade de recolhimento por parte do contribuinte, estes, por óbvio, atuam como fatos imponíveis nesta sistemática.

Para determinar o mecanismo de interpretação, faz-se necessário retirar as obscuridades da norma interpretada, tendo como premissas os direcionamentos i) da fonte da lei, ii) aos meios adequados para sua exegese e iii) quantos ao resultado dessas exegeses, para determinar a subsunção do fato a norma jurídica (Sabbag, 2020, p.820)

Neste ponto fulcral, algumas municipalidades estão utilizando-se da técnica interpretativa para veicular o imposto por Lei ordinária, com viés de incluir em sua própria lista anexa serviços diversos da Lei Complementar de 116/2003, assim, por meio de termos, o instituto da Sucumbência vem sendo alvo de “espelhamento turvo” do item 17.14 e sua constitucionalidade está sendo indagada.

No entanto, o critério abordado nesse tópico não é apenas sobre a sua forma, mas acerca do critério material das legislações pertinentes, o serviço “advocacia”, propôs-se que seriam aqueles serviços relacionados a uma relação jurídica. Todavia, a natureza dos honorários sucumbenciais não possui o seu nascituro de uma prestação de serviço, retém apenas, a causalidade processualística positivada de uma condenação e penalidade, conforme exposto no art. 85, § 1, do Código de Processo Civil.

Como é cediço, a norma jurídica hierarquicamente superior regula a produção das normas que lhe são inferiores, frise-se que em qualquer interpretação de validade das normas jurídicas, estas possuem questões de forma e conteúdo, concedendo ao contribuinte uma segurança jurídica normativa e, também, não permitindo o “engessamento” do ordenamento jurídico, possibilitando, portanto, um espaço para que o tema da hierarquia normativa possa ser examinado em seus aspectos formais e materiais.

Entretanto, o papel da Lei Complementar é dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Diante disso, a afirmação de que o fundamento de validade das leis se encontra na Constituição Federal da República, embora acertado e bem pontuado, não exime a existência de uma hierarquia normativa no âmbito infraconstitucional relacionada a reserva material, não podendo serem tratadas de modos indiscriminados ou com realidades diversas. (Carvalho, 1991, p. 284)

Dessa forma, não pode incluir ou presumir que as verbas recebidas dos honorários de sucumbência alterarem, criem ou veiculem as normas gerais de modo arbitrário sem observar o conteúdo e finalidade da norma superior, tendo como premissa que a criação de normas mais favoráveis para determinados entes tributantes em detrimento dos demais violaria um dos mais importantes princípios fundamentais do ordenamento brasileiro, a isonomia tributária (Brasil, 1988).

3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS E CONTRATUAIS E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

A controversa atuação da Fazenda municipal em relação aos honorários sucumbenciais decorre da existência de outra espécie de honorários: os contratuais. Ainda que integrantes do mesmo gênero, possuem origens e características distintas que serão apresentadas ao decorrer deste trabalho.

A partir do século III d.C., o advogado só poderia exigir remuneração quando lhe fosse prometida ou quando uma parte dela já tivesse sido antecipada, uma vez que as cobranças diretas pelos serviços da advocacia ainda não eram socialmente aceitas (Silva, 2008, p. 307).

Antônio Arnaut (*apud* Medina, 2015, p. 247) aponta que a palavra “honorário” vem do termo latino *honorarium*, que se refere a algo que deriva da honra ou que a ela pertence. Ou seja, pretende designar tudo aquilo que é dado em contraprestação e recebido em nome da honra, sem possuir necessariamente finalidade remuneratória.

Assim, ao longo da história, a concepção e prática dos honorários advocatícios foram evoluindo, sendo reconhecidos como uma forma legítima de remuneração pelos serviços prestados pelos advogados a seus clientes, em contraprestação ao trabalho intelectual, empenho e experiência profissional direcionados a outrem (Coêlho, 2020, p.48).

Com o passar do tempo, evoluiu o reconhecimento da importância do trabalho do advogado, e os honorários passaram a ser pagos como forma de gratidão pelos serviços prestados, a exemplo do que ocorreu durante o período de Cícero (106 a 46 a.C.).

De acordo com uma definição mais analítica e muito mais adequada ao presente estudo, os honorários advocatícios são remunerações dadas aos advogados por prestarem serviços de qualificação honrosa, e são reconhecidos como uma forma de recompensar a diligência e dedicação despendidas na defesa do cliente. Mais do

que uma vantagem pecuniária, consolida-se como prestação de serviço público, indispensável à administração da justiça, conforme ditame constitucional (art. 133 da CF/88).

Entretanto, para que se entenda a diferença existente entre os honorários sucumbenciais e honorários contratuais, faz-se necessário uma breve digressão histórica acerca da natureza jurídica do instituto dos honorários, sua evolução no decurso do tempo até os conceitos e aplicabilidade atuais.

Durante o Império Romano, a atividade intelectual, livre e espontânea, poderia ser exercida por qualquer cidadão para representação de outrem. Prática vista como honraria para quem a exercia, portanto, merecedora de gratificação ou promessa de benefícios. Na advocacia romana, o termo era utilizado para descrever os serviços advocatícios que eram prestados de forma gratuita ou sob remuneração simbólica, como uma forma de reconhecimento social (Arnault *apud* Medina, 2015, p. 247).

Em seus primórdios, a advocacia não era exercida por profissionais remunerados, mas sim por indivíduos que buscavam obter favores políticos ou ascender à magistratura. Inclusive, a *Lex Cincia* de 204 a.C. (Silva, 2008, p. 307) proibia o pagamento de advogados que realizavam a defesa de réus perante os tribunais, classificando essa prática como *crimen repetundarum* (corrupção política).

Mesmo que a remuneração dos advogados seja assim denominada, não se trata apenas de uma questão de honra, mas sim de uma retribuição justa pelo trabalho desempenhado, numa clara evolução do conceito, pois, ainda que a denominação permaneça como tal em homenagem à tradição histórica, o seu pagamento não guarda relação com o conceito de honorário empregado na Roma Antiga (Lôbo, 2018a, p. 96).

Os honorários advocatícios, gênero a que pertence os honorários sucumbenciais, têm sua origem na antiguidade clássica, intimamente ligada ao desenvolvimento da profissão advocatícia, em que a figura do advogado era chamada de orador, e sua remuneração era conhecida como *merces advocatorum*, uma quantia justa pelo seu trabalho, previamente acordada entre ele e seu cliente (Bueno, 2023, p. 2).

Por essa razão, a designação de “honorários” não significa apenas o pagamento de uma dívida de honra, mas também indica que a dignidade da profissão que não se compatibiliza com o pagamento de um salário comum ou normalmente utilizado em outras profissões (Arnault *apud* Medina, 2015, p. 247).

A regulamentação dos honorários advocatícios como hoje se conhece, teve início no século XIX, com a criação dos códigos de ética e deontologia profissional, que estabeleceram regras e critérios para a sua fixação.

Nesses instrumentos, se vislumbrava a ideia de que a definição dos valores correspondentes aos honorários deve guardar equilíbrio entre o esforço despendido, a importância da tarefa cumprida, o tempo exigido para a sua execução, a influência exercida para a obtenção do resultado almejado e o benefício concreto que aproveite ao destinatário do serviço. Não deve haver aviltamento nem abuso na fixação dos valores correspondentes aos honorários advocatícios (Cahali, 1997, p. 694).

O Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) é a principal fonte de referência atual para essa regulamentação. O artigo 35 do estatuto estabelece que eles devem ser estipulados com moderação, atentando-se à natureza e à importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado, o tempo dedicado ao caso, a capacidade técnica do profissional, entre outros fatores, na mesma esteira que o Código de Processo Civil, que em seu artigo 85, acrescenta ainda que a fixação dos honorários deve levar em consideração o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, entre outros aspectos.

A Lei 8.096/1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a OAB, através do art. 22, estabelece o instituto dos honorários advocatícios e o separa em três importantes classificações, quais sejam: honorários convencionais ou contratuais, os fixados judicialmente por arbitramento e os de sucumbência.

Os honorários convencionais correspondem à remuneração advinda do contrato de prestação de serviços relacionados à atuação extrajudicial, englobando assessoria, consultoria e planejamento jurídico, ou judicial, tendo como escopo a representação em juízo (Bueno, 2023, p. 582).

Ainda, devem ser fixados com moderação, a despeito da ausência de limites legais para sua estipulação, de modo a evitar disparidades que violem a ética profissional. Tal ditame exige que o advogado analise as peculiaridades de cada caso, tendo como base o valor mínimo estabelecido pela Tabela de Honorários das Seccionais, de acordo com o Código de Ética e Disciplina da OAB (art. 38 e art. 41).

A possibilidade de cobrança de valores inferiores somente é admitida em situações excepcionais e com justificativas plenamente comprovadas. Já os honorários arbitrados ou fixados judicialmente, são aqueles determinados por decisão judicial, sendo uma das três espécies de honorários previstos no art. 22 do Estatuto da OAB.

Tal fixação pode ocorrer tanto em face da discordância entre as partes acerca do valor dos honorários, como também quando uma das partes é beneficiária da justiça gratuita, ou ainda, quando o causídico assume o processo após o seu início, além daqueles casos em que o processo é extinto sem resolução de mérito e, por conta disso, ocorre dissenso sobre os honorários, cabendo ao “terceiro imparcial”, o juiz, essa definição. (Brasil, 2022). Nestas situações, deve ser levado em consideração, para se chegar a um patamar razoavelmente equilibrado, diversos fatores: a complexidade da causa, o dispêndio de tempo pelo advogado, a relevância da questão.

Tudo isso de modo a evitar que a determinação dos honorários advocatícios sem um acordo entre as partes se dê de forma arbitrária, mas com o norteamiento de critérios objetivos. Além de que, ressalte-se, a definição pelo juiz dos honorários advocatícios não prejudica a possibilidade de cobrança dos honorários contratuais, outra espécie, caso tenham sido previamente acordados entre o advogado e o seu cliente (Bueno, 2023, p. 43).

Por outro lado, os honorários de sucumbência, são aqueles devidos pela parte vencida ao advogado da parte vencedora em uma demanda judicial, conforme previsto no art. 85 do CPC, determinando que a sentença condenará o sucumbente a pagar honorários ao advogado da parte vencedora, intencionando uma forma de compensação pelos serviços prestados e pelo êxito obtido na causa, entendimento

que decorre, mais amplamente, da “teoria da causalidade”, que rege o tema no CPC (Bueno, 2013, p. 420).

É importante esclarecer, ainda, sobre a existência dos serviços advocatícios sobre a existência de cláusula contratual (interpartes) de êxito, mesmo com a presença expressa em contrato, ela não é o suficiente para veicular as normas gerais da tributação a tornar tal instituto como serviço, tendo em vista que sua presença ou não em contrato, o titular do ônus da sucumbência sempre será do advogado vencedor, conforme preceitua o Código de Ética da OAB.

No Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei nº 1.608/1939) não constava expressa regulação desse tipo de honorários. Desse modo, prevalecia o entendimento de que pertenceriam à outra parte com o fito de indenização pelos dispêndios processuais e com a contratação de advogado (Cahali, 1997, p. 694).

O que foi modificado através da regulação imposta pela Lei nº 4.215/1963 que, instituindo o anterior Estatuto da OAB, definiu em seu art. 99 o direito aos honorários advocatícios. Nesse caso, tanto os contratuais, a serem pagos pelo contratante, que poderia inclusive serem deduzidos da quantia a ser recebida pelo constituinte, quanto os honorários sucumbenciais, fixados na condenação, constituindo-se direito autônomo do advogado, podendo, ressalte-se, executar a sentença nessa parte específica.

Contudo, o CPC de 1973 (Lei n. 5.869/1973) de modo impreciso reacendeu o conflito na medida em que seu texto definiu que o vencido pagará ao vencedor os correspondentes honorários e as despesas que antecipou (Art. 20). Controvérsia finalmente superada pela clareza com que o atual Estatuto da OAB (Lei n. 8.906/1994) através do art. 23 pontificou que tais honorários pertencem ao advogado como direito autônomo e crédito privilegiado (art. 24).

Vale ressaltar que os honorários sucumbenciais não se confundem com os honorários convencionais, que representam a remuneração acordada entre o advogado e seu cliente pelos serviços prestados. Portanto, extrai-se do texto legal que os honorários contratuais e de sucumbência possuem natureza distinta, razão pela qual os direitos do advogado aos valores ajustados diretamente com seu cliente não se confundem com os honorários devidos em razão da sucumbência (Brasil, 2022).

De modo semelhante àqueles fixados judicialmente, os honorários sucumbenciais devem ser estabelecidos conforme critérios objetivos como a complexidade da causa, o tempo de dedicação do advogado, sua indisponibilidade para outras demandas, além da condição econômica do cliente, sempre norteados pelo equilíbrio e proporcionalidade, evitando enriquecimento ilícito do causídico ou prejuízo excessivo da parte sucumbente.

De acordo com o CPC, os honorários de sucumbência devem ser fixados entre o mínimo de 10% e o máximo de 20% sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido na causa. No entanto, o juiz pode fixar o valor em montante inferior ou superior a esses limites, levando em consideração fatores como o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e a importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço (Bueno, 2013, p. 99).

Conforme dispõe o artigo 85, § 3º, do CPC, os referidos honorários cabem ao advogado, que possui o direito de recebê-los como remuneração pelos serviços prestados. Cumpre destacar que, mesmo em caso de acordo entre as partes, os honorários sucumbenciais são devidos, uma vez que o acordo implica na confissão tácita da procedência dos pedidos da parte vencedora.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do Recurso Especial nº 1.773.575/RS, já se manifestou no sentido de que “a homologação de acordo que importe reconhecimento do pedido importa em condenação ao pagamento dos honorários advocatícios”. Exatamente neste sentido, a jurisprudência veda a compensação dos honorários advocatícios na sucumbência recíproca por entender que tal verba pertence ao advogado e de forma autônoma, conforme entendimento fixado nos Embargos de Declaração nº 70069786507, Décima Quinta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, de Relatoria de Otávio Augusto de Freitas Barcellos, Julgado em 13 jul. 2016 (Brasil, 2016).

Enquanto os honorários de sucumbência se relacionam especificamente com o processo judicial, ou seja, aos prejuízos de cunho processual experimentados (Bueno, 2013, p. 582), é apenas uma parcela de toda remuneração fixada pelos serviços jurídicos prestados pelo advogado.

Os serviços acordados pelo profissional com a parte contratante de forma geral, representam um dispêndio parte e, conseqüentemente, perdas e danos pela necessidade de contratação de advogado para efetivar o cumprimento forçado de alguma obrigação não satisfeita tempestivamente ou a contento, assim como para o impedimento da prática de ato ilícito ou para fins de evitar a sua continuidade. (Bueno, 2013, p. 595)

Tanto assim é, que os honorários convencionais podem ser considerados perdas e danos em casos de descumprimento de obrigação contratual, que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro pontificou em sede de Apelação Cível que “a contratação de advogado para ajuizar ação para recebimento do crédito representa, de fato, um prejuízo ao credor, pelo que se inclui na conceituação de perdas e danos” (Brasil, 2023b).

Nessa toada, restou demonstrado que apesar de possuírem o termo “honorários”, os institutos possuem características, enquadramentos e peculiaridades divergentes. Assim, um dos paradigmas sobre as suas distinções, é a sua natureza jurídica e finalidade, e a ausência de relação contratual quando tratamos da sucumbência (Melo, 2005, p. 37-38).

3.1 NATUREZA JURÍDICA E FINALIDADE DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Trata-se da chamada verba sucumbencial, da qual fazem parte os honorários advocatícios de sucumbência. Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que a verba sucumbencial deve ser paga pela parte vencida à parte vencedora. Então, pergunta-se: qual é a natureza jurídica dessa verba? Antes de responder à pergunta, é preciso verificar o escopo da norma.

Uma vez que o honorário sucumbencial se desdobra de norma processual e não de pacto contratual entre o profissional liberal e seu cliente, não restam dúvidas que não há a decorrência da utilidade entre o credor e devedor do instituto, ou seja, a contraprestação por trabalho desempenhado. Esta característica, na verdade, é compreendida pelo honorário contratual, decorrente de vínculos jurídicos bilaterais,

que reflete na efetiva prestação de serviço, fato que não se sucede na verba honorária de sucumbência (Ávila, 2003, p. 94).

Nessa perspectiva, o conceito de prestação de serviços (fato gerador do imposto) não se baseia necessariamente ou unicamente na definição fornecida pelo Direito Civil, mas está definido pela norma jurídica extraída em conjunto da Lei Complementar competente, Código Civil, doutrina e jurisprudência pátria. Sendo assim, está relacionado com a provisão de uma utilidade para outra pessoa, por meio de uma série de atividades, realizadas de forma regular e com o objetivo de obter lucro (Coelho, 2020, p. 447).

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 condenatória para a parte perdedora. Serviços de natureza advocatícia decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente, não abarcando a verba sucumbencial (Didier Junior, 2017, p. 884).

Nessa linha, é de máxima importância se ater a natureza jurídica dos honorários de sucumbência a partir do seu nascituro e compreender que nada se assemelha com o fato gerador do ISS. Modo que, de acordo com o art. 85 do CPC/15, pode ser definido como a condenação da parte vencida ao pagamento de honorários ao advogado do vencedor.

A partir dessa linha argumentativa, o Ministro Og. Fernandes, no julgamento do Recurso Especial 1877883/SP, afetado pelo Tema Repetitivo 1076/STJ, estabelece fundamentos relevantes à conceituação dos honorários de sucumbência. Para isso, interpretada sob a luz do dispositivo supramencionado, definiu a natureza do dispositivo através da sua própria razão de existir, para que haja a necessária preservação do sistema judiciário para inibir a litigância desenfreada e a sobrecarga do sistema estatal, caracterizando-se sua natureza como um meio de punição e, retratada pela doutrina como condenatória (Lôbo, 2002, p. 67).

A justa fixação do honorário de sucumbência contribui para a doutrina exercendo um efetivo papel sancionador, consequência do resultado negativo à parte

que vier a litigar e perder na demanda judicial, fundamental para afastar os litígios por mero aborrecimento e os demandantes de má-fé.

Nesta sequência, a pacífica jurisprudência do STF firmado pelo Tema 18, no julgamento do RE nº 564.132/RS, fixou a tese de que os honorários de sucumbência possuem natureza autônoma, sendo um meio preservador ao sistema judiciário para inibir a litigância desenfreada. O sucumbente não é tomador do serviço do advogado que auferir os honorários, tampouco este é prestador de serviço daquele, a sucumbência decorre da legislação processual civil, e não de um contrato celebrado entre o cliente tomador e advogado prestador (Coelho, 2020, p. 94).

A descrição hipotética e abstrata do fato gerador do imposto sobre serviço não se aperfeiçoa a verba honorária de sucumbência, constituindo-se de natureza condenatória para a parte perdedora da lide, descaracterizando a natureza obrigacional das relações de serviço retributiva e, conseqüentemente, não preenche a subsunção do fato a norma jurídica.

3.2 NECESSIDADE DA RELAÇÃO CONTRATUAL

A relação contratual entre partes exige a obediência a certas regras e princípios, sem os quais, eis um contrato eivado de vícios, ou até mesmo, nulo. Levando isso em consideração, impende a reconhecer quais as bases principiológicas regentes das relações contratuais identificáveis nesta contenda.

Conforme o professor Paulo Lobo, podemos citar quatro grandes princípios que regem essas relações, quais sejam: autonomia privada, força obrigatória dos contratos, o princípio da relatividade dos efeitos contratuais e o princípio da função social dos contratos (Lobo, 2018b, p. 57).

Sobre a autonomia privada existente na relação contratual, aponta o exercício de três modalidades de escolhas interligadas, a saber: a liberdade de escolher o outro contratante, a liberdade de escolher o tipo contratual e a liberdade de determinação do conteúdo (Lobo, 2018b, p. 44).

Entre o advogado vencedor e a parte vencida do litígio judicial não há qualquer acerto volitivo. Não é possível averiguar no caso concreto qualquer convergência acerca de valores de honorários sucumbenciais, muito menos pode-se falar em escolha de contratante, espécie ou qualquer outro elemento referente ao conteúdo contratual.

O princípio da força obrigatória dos contratos subordina os contratantes ao fiel cumprimento do objeto pactuado, facultando, inclusive, a outra parte a possibilidade de requerer judicialmente essa efetivação, ou diante da impossibilidade, o equivalente em perdas e danos.

Frise-se, não existe qualquer vinculação contratual entre a parte condenada e o causídico do vencedor, de modo que o único liame jurídico que os conecta advém da decisão judicial que determina o pagamento da sucumbência, numa estreita obediência ao quanto determinado pelo CPC (art. 85).

Já o princípio da relatividade, destaca que o instrumento contratual vincula tão somente as partes contratantes, não sendo oponível, via de regra, a terceiros (Gagliano; Pamplona Filho, 2022, p. 633). Significa dizer, que o presente caso foge em absoluto dessa premissa, vez que ausente o encontro de duas declarações convergentes de vontades, emitidas no propósito de constituir, regular ou extinguir, entre os declarantes, uma relação jurídica patrimonial de conveniência mútua (Gomes, 2009, p. 11).

Se o contrato foi celebrado entre o advogado e seu cliente, carece de sentido que um terceiro estranho à relação (ainda mais parte adversa no litígio judicial) seja compelido a remunerá-lo pelo serviço prestado ao contratante.

Por fim, o princípio da função social dos contratos, previsto no art. 421 do Código Civil de 2002, estabelece que a função individual do contrato esteja em consonância com os interesses sociais, ou seja, o referido princípio busca convergir os princípios da autonomia da vontade (ou autonomia privada) ou do pacta sunt servanda, ao bem-estar comum, devendo este se atentar aos seus efeitos sociais, econômicos, ambientais e até mesmo culturais (Gagliano; Pamplona Filho, 2022, p. 638).

Neste ponto, temos que a prestação de um serviço advocatício tem como objetivo salvaguardar os direitos do cliente, devendo o advogado, para tanto, agir com zelo, dignidade e boa-fé, e sendo essa relação pautada na confiança recíproca (art. 10 do Código de Ética e Disciplina da OAB).

Aparta-se completamente da função social do contrato de serviços advocatícios, a ação do advogado em desacordo aos interesses de seu contratante, de modo a quebrar a confiança pactuada, portanto, não se amolda ao princípio em comento a relação entre advogado e parte contrária do litígio, por óbvio.

Destarte, a abordagem principiológica intrínseca aos contratos, aponta no sentido de que os honorários de sucumbência não podem ser considerados uma remuneração por um serviço prestado. Isso porque, na relação entre o advogado e seu cliente, não há qualquer vontade acertada no que se refere ao pagamento de honorários sucumbenciais, como os valores, condições, tempo do pagamento (Bueno, 2013, p. 442).

Se nesta relação, regida pelo contrato advocatício, inexistente esse específico trato volitivo, muito menos se cogita de um vínculo prestacional entre advogado e parte sucumbente ao cumprimento de qualquer acordo sobre tais verbas. Não sendo, ainda, oponível a terceiros o mandamento sentencial que faz nascer, e somente desse modo, a obrigação de pagar a sucumbência, muito menos que a parte vencida, por exemplo, venha exigir em juízo qualquer falha decorrente da execução do serviço do advogado da outra parte

Ademais, faz-se necessário uma análise da problemática em debate, de modo mais detalhado sob a ótica normativista, saindo do “gênero”: relação contratual, para adentrar na “espécie”, o contrato de prestação de serviço. Do Código Civil, extrai-se do art. 594 que a prestação de serviço é “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, [...] contratada mediante retribuição” (Brasil, 2002).

O professor Carlos Roberto Gonçalves (2022, p. 137), nesse mesmo sentido, entende que o contrato de prestação de serviço trata-se de contrato bilateral ou sinalagmático, oneroso, consensual e não solene.

Deste conceito, conclui-se que não há entre o advogado e o devedor dos honorários de sucumbência uma relação contratual de prestação de serviço. Isso porque, como já visto, o advogado não presta um serviço à parte que paga os honorários de sucumbência, e esta não assume uma contraprestação pecuniária, não podendo se falar, portanto, de uma relação contratual de serviço.

É uma questão que perpassa pela inferência lógica: se não há serviço prestado, não há contraprestação, e se não há ambos os elementos citados, inexistente caracterização de um contrato de prestação de serviço. Ademais, sobre o caráter oneroso do referido contrato, não se pode presumir a gratuidade na prestação de serviços, devendo para tanto, ser ajustada prévia e expressamente e não configurar abuso ou má-fé do outro contratante (Gonçalves, 2022, p. 138).

A onerosidade no contrato de prestação de serviços advocatícios não guarda qualquer causalidade ou vínculo com a condenação em honorários sucumbenciais, uma vez que a prestação de serviço do profissional liberal é voltada ao seu cliente, enquanto quem paga a referida verba discutida é a parte vencida.

E neste ponto cabe a reflexão: por não haver serviços gratuitos (excetuando-se o serviço voluntário previamente acordado), não poderia o honorário sucumbencial, sendo a contraprestação do serviço advocatício a ser pago ao advogado apenas quando este sai vencedor da causa, uma vez que a atividade da advocacia, sendo de conhecimento público e notório, é uma atividade de meio, e não de fim.

Corroborando com este raciocínio a própria OAB, que através do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia, mais precisamente em seu art. 14, estabelece que os honorários de sucumbência, na relação de emprego, decorrem precipuamente do exercício da advocacia, devendo entender-se como remuneração acidental da relação de emprego.

Note-se, não se pode considerar os honorários sucumbenciais como salário, nem contraprestação pecuniária de serviço, devendo-se considerar, em ambas as situações, mera remuneração acidental.

A conclusão à princípio, é precisa: os honorários de sucumbência não são verbas decorrentes do serviço prestado. Estas, especificamente, enquanto

contraprestação pecuniária, são precisamente dos honorários contratuais, que têm suas particularidades e se diferenciam dos honorários sucumbenciais.

4 LIMITES INTERPRETATIVOS E DIRETRIZES PARA UMA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE EMBASADA

Após a análise sobre o contexto histórico, natureza dos honorários, regras e características do ISSQN, bem como sobre os seus conceitos, passa-se a analisar a sua constitucionalidade em relação aos princípios constitucionais, analisando-se a importância da sua aplicação, principalmente sobre sua interpretação e relação com as limitações ao poder de tributar.

A constituição é o documento com as normas fundamentais de organização do Estado, com a respectiva forma de repartição de competência e exercício do poder, mas também define limites do seu exercício aos destinatários (Hesse, 2009, p. 86)

Em sentido amplo, todas as pessoas jurídicas do direito público (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) possuem competência tributária, referindo-se como uma parcela essencial para o desenvolvimento das atividades do Estado, que representa uma certa invasão na esfera patrimonial e liberdade do cidadão.

É por este motivo que no Estado Democrático de Direito o dever de recolher tributos está relacionado ao dever de solidariedade social, tendo em vista que seu cumprimento ou descumprimento prejudicam ou favorecem a consecução dos fins do Estado. Dessa forma, o dever de pagamento de tributos tem alicerce na responsabilidade social, consagrada no art. 1º da Constituição Federal. Ricardo Lobo Torres (1998, p. 301) entende que a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por ser o tributo um dever fundamental. Segundo o autor, o tributo transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que tem dimensão constitucional.

Posto isso, o exercício da tributação gera conflitos e debates pela sua forma e limites da tributação. É exatamente em função dessas fomentações, entre necessidade arrecadatória e direito dos cidadãos pela justiça econômica, que a Constituição Federal estabeleceu diversos limites ao exercício do Entes Federados para não tributar de forma desacerbada.

Os direitos fundamentais estão estreitamente ligados ao sistema tributário, logo, o dever de contribuir encontra indiscutível dependência nos demais princípios que norteiam e limitam o poder impositivo do Estado, considerando-se que a arrecadação tributária não pode ocorrer de forma arbitrária, sem a observância dos princípios constitucionais e das demais formalidades legais inerentes ao Estado Democrático de Direito (Cardoso, 2014).

Segundo os ensinamentos do doutrinador Aliomar Baleeiro: “O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (Baleeiro, 2003, p. 77)

Essa dinâmica entre o dever de pagar tributos e os limites inerentes aos direitos fundamentais é, naturalmente, um assunto de grande tensão. De um lado, o poder público estatal, este beneficiado em receber receitas oriundas de uma tributação, cuja finalidade é cumprir tarefas inerentes ao interesse público e, de outro lado, o contribuinte com a obrigação de contribuir para o custeio dessa atividade (Paulsen, 2013, p.12).

Todavia, embora existam algumas variantes nesta relação, algumas regras devem ser observadas por ambos, sobretudo por comportamentos éticos e constitucionais que se esperam em termos de moral tributária. Sobre moral tributária, ela pode ser definida como a atitude de uma população em relação à questão de cumprimento ou não de suas obrigações fiscais, estando amparada na consciência sobre os deveres inerentes à cidadania e do reconhecimento da soberania do Estado¹.

O Ministro Celso de Mello, nos autos da ADI 712 MC, julgada em 07/10/1992 (DJ 19/02/1993), se posicionou sobre tema afirmando que o exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes

¹ “[...] attitude of a group or the whole population of taxpayers regarding the question of accomplishment or neglect of their tax duties; it is anchored in citizens’ tax mentality and in their consciousness to be citizens, which is the base of their inner acceptance of tax duties and acknowledgment of the sovereignty of the state” (Kirchler, 2007, p. 99).

decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Segundo o Ministro, os princípios constitucionais tributários, por representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal, uma vez que os princípios existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado. Dessa forma, a arrecadação tributária, em que pese ser necessária e impositiva, não pode ocorrer de forma arbitrária. Até porque, na relação jurídico-tributária não se pode apenas observar a proteção da arrecadação do erário, mas também a do contribuinte enquanto sujeito de direitos.

Em que pese o texto constitucional de 1988 atribuir limites ao poder de tributar através de regras e princípios, vê-se que o legislador, ao distribuir os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos, mas se tratava de expressões fluídas, que por vezes implicava uma interpretação, possibilitando o nascimento de conflitos. (Ramos, 1975, p.2)

Essa premissa é nítida na leitura do artigo 146, inciso I do texto constitucional, ao delimitar que é papel da Lei Complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os Entes Federados”. Nessa perspectiva, o constituinte repisou que mesmo com a fluidez da norma constitucional, a Lei Complementar resolveria os conflitos através das definições dos conceitos das hipóteses tributárias e bases de cálculos, definindo as realidades contempladas pelo constituinte.

A pergunta que a ser respondida acerca da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, diante o atual cenário de desenvolvimento jurídico e, de forma mais precisa, do direito tributário, é sobre a possibilidade da admissão de meios de integração e ampliação, na aplicabilidade da norma jurídica, na busca a estender a imposição tributária do Estado para fatos não descritos de forma expressa na interpretação das legislações (Brito, 2016).

Posto isso, a Lei Complementar 116/ 2003 deve abarcar a definição cristalina sobre os serviços que devem ser tributados pela municipalidade. Assim, no caso posto em conflito entre princípios e regras poderá levar ao afastamento de uma regra jurídica

quando restar demonstrado, de modo fundamentado, que os princípios e regras do direito tributário, axiologicamente, destacam sobre a excessiva ou linear tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência.

Ressalta-se a valiosa lição de Miguel Reale sobre a técnica considerada inconstitucional sobre o direito tributário, a analogia busca-se incluir no âmbito de determinadas situações que nele possam ser logicamente compreendidas, mas não possam ser abarcadas, utilizada como comparação, mas não por extensão (Reale, 1998, p. 293)

É a partir dessas premissas, que abordaremos sobre a lacuna interpretativa da Lei supracitada, em torno do enquadramento da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, ao tratarmos dos princípios constitucionais e das técnicas interpretativas sobre as normas jurídicas do ordenamento jurídico brasileiro.

4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios jurídicos da tributação possuem como aspecto central limitar o poder de tributar do Estado. Portanto, a soberania estatal é limitada pelos denominados princípios jurídicos da tributação, pois ditam as formas e condicionantes do exercício e atividades dos Entes Federados.

Segundo Antônio Bandeira de Mello (2005, p.902-903 *apud* Silva, 2003, p.91), o princípio é mandamento central de um sistema, verdadeiro fundamento dele com o objetivo de servir de disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, de forma a compor o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência. Afirmo o autor que o princípio tem como principal característica definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo.

Geraldo Ataliba (2001, p.34) ratifica a importância dos princípios para o estabelecimento da harmonia do ordenamento jurídico, bem como para a compreensão dos enunciados prescritivos. No entendimento do autor, os princípios são linhas mestras, ou seja, diretrizes magnas do sistema jurídico que sinalizam os

rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo.

Como se observa, os princípios são diferentes das demais normas, pois são normais gerais aplicáveis a várias matérias. São também normas-base e diretivas do sistema, sem as quais não existiria um ordenamento jurídico, cuja função é determinar o conteúdo de outras normas. Segundo Robert Alexy (2008, p.90-91), os princípios são normas que determinam que algo seja feito na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes; são mandados de otimização que podem ser cumpridos em diferentes graus. No que se refere aos princípios constitucionais tributários, estes são verdadeiros limites ao poder de tributar do Estado. Eles existem justamente para proteger o contribuinte contra os abusos do poder, sendo o Direito um instrumento de defesa contra o arbítrio, que alberga os mais importantes princípios jurídicos. É por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado (Machado, 2011, p.31).

Por sua vez, as regras, diferentemente dos princípios, são normas que só podem ser satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra é válida, então tem de fazer-se exatamente o que ela determina, nem mais, nem menos. As regras contêm determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. As regras são normas de conduta do ordenamento jurídico que prescrevem uma exigência de forma imperativa com a finalidade de que algo seja observado. As regras impõem, proíbem ou permitem certa conduta, pois são espécies normativas sancionadoras e coercitivas. Desta forma, ao contrário dos princípios, são concretas, possuindo caráter imediatamente instrumental, ou seja, descritivo de comportamento (Oliveira, 2020, p.28).

4.1.1 Princípio da legalidade tributária

No Direito Brasileiro, os princípios estão constantes na Carta Magna, e o princípio da legalidade tributária (artigo 150, I), sem dúvidas, é o mais primordial para limitar o poder estatal, tendo em vista que “ninguém poderá ser obrigado a agir, fazer ou não fazer, sem que seja em virtude da lei”. Ou seja, impede que a União, Estados,

Municípios e Distrito Federal exijam tributos em circunstâncias distintas das estabelecidas em lei (Brito, 2022, p.280).

A Constituição Federal, em seu art. 155, III, atribui aos municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, essa sendo a LC nº 116/03, que tratou de dissertar os tipos tributários que permitem o ente municipal efetuar a arrecadação tributária sobre determinado serviço ou atividade que seja inerente ao item listado.

No que concerne ao tema, a controvérsia jurídica está presente sobre o fato gerador exposto no artigo 1, da Lei complementar 116/2003, repisa-se que o fato gerador do ISSQN em sua mais concisa leitura, é a prestação de serviço. Desta feita, em razão do estrito respeito ao basilar princípio, somente há tributação do ISSQN quando a norma jurídica de uma prestação de serviço é satisfeita. Pontualmente, segundo o art. 113 do CTN, a obrigação tributária de pagar, somente é devida quando o contribuinte realiza o fato gerador do tributo, conforme o princípio da legalidade.

4.1.2 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade e o direito tributário traçam as regras básicas da interpretação jurídica, para que não haja uma excessiva aplicação das normas jurídicas para prejudicar o fisco ou seus contribuintes. Nessa linha, a tarefa do intérprete é de decidir a aplicabilidade das normas jurídicas a casos concretamente existentes e que exijam uma manifestação jurídica (Pontes, 2000, p. 152).

Posto isto, em que pese a Lei Complementar nº 116/2003 estabelecer, em seu antro normativo, delimitação aos serviços que se sujeitam à incidência do ISS, tal disposição legislativa, entretanto, não obsta a obrigatoriedade de recolhimento quando falamos em serviços atinentes aos elencados no anexo da referida legislação. Nesse sentido, a própria teleologia da norma deve ser levada em consideração, visto que esta não objetiva limitar de maneira irrestrita os serviços em que o ISS seria

devido. Pelo contrário, busca-se definir um panorama geral que abarque conceitos intrínsecos à materialidade da conduta tributável.

Tal raciocínio traduz-se, com clareza solar, na própria lei complementar supracitada, que, em seu artigo 1º, dispõe de maneira objetiva sobre o fato gerador da obrigação jurídico-tributária, não delimitando este somente à atividade preponderantemente exercida pelo contribuinte.

Este é, inclusive, o entendimento do pretório excelso, que fixou tese no sentido da admissão de interpretação extensiva da lista de serviços no relativo a atividades concernentes às dispostas na legislação (Brasil, 2020). Assim sendo, conforme entendimento sedimentado pela corte maior, a Magna Carta não obsta a aplicação do instituto da interpretação ampla no que tange à lista de serviços tributáveis pelo ISS expostos na Lei Complementar 116/2003.

Por sua vez, a fórmula adotada para descrever o direito pela tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN é imprecisa, pois quando aplicada a interpretação extensiva para o caso em concreto, devemos nos ater as consequências dos vícios trazidos por essa técnica, sendo pela limitação ou erro na utilização da linguagem (Machado, 2013, p. 161).

O princípio da proporcionalidade traz consigo, ainda, que nas hipóteses de dúvidas ou excessos interpretativos, o direito tributário deve respaldo ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, que se encontra materializado no artigo 112 do CTN, o qual diz que em caso de dúvida deve ser tomada a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Diante disso, torna-se crucial a delimitação da natureza jurídica dos honorários de sucumbência, como bem exposto ao longo desta pesquisa, podemos entender, no primeiro momento, que é válida sua tributação por parte da municipalidade, contudo, não é o suficiente. É preciso verificar a forma de extensão da lista anexa, no que se refere aos serviços passíveis de tributação.

4.2 A ATUAÇÃO DO MUNICÍPIO NA TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: UM MALABARISMO JURÍDICO?

Conforme já justificado na introdução deste estudo, a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência é um tema de considerável relevância não só acadêmica, mas também social, no cenário jurídico brasileiro, pois a tributação dos honorários sucumbenciais pelo ISSQN impacta diretamente a atuação dos advogados e a administração da justiça, demandando uma análise aprofundada para oferecer clareza e segurança na interpretação e aplicação da legislação tributária.

O fato é que em todo o país está sendo discutido se há ou não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários advocatícios sucumbenciais. Diversos Municípios passaram a interpretar a incidência do ISSQN sobre o recebimentos dos honorários de sucumbência em razão das seguintes circunstâncias: (i) as sociedades de advogados por força de legislação específica não se constituem sob a forma empresarial e preenchem os requisitos para recolher o ISS, (ii) embora os honorários sucumbenciais não decorram diretamente da relação contratual entre o advogado e seus clientes, elas são recebidas em razão da prestação de serviços advocatícios na relação contratual, (iii) por determinação legal do art. 85 do CPC, os referidos honorários decorrem de uma prestação de serviço, e que (iv) a NFS-e deverá ser emitida em favor do cliente com o qual o advogado tem relação contratual, ainda que dele não tenha recebido o valor referente aos honorários sucumbenciais.

Por sua vez, os advogados não concordam com a cobrança sob os seguintes argumentos: (i) os honorários de sucumbência decorrem de uma remuneração legal do advogado pela parte vencida, (ii) inexistência para tal fato (pagamento/recebimento dos honorários de sucumbência), qualquer relação estabelecida entre cliente e advogado, (iii) os honorários sucumbenciais jamais podem ser tidos como preço de serviço, claramente pela sua incerteza no campo da discussão processual e, obviamente, por não se tratar de preço estabelecido, para efetiva prestação de serviço, entre cliente e advogado, (iv) os honorários sucumbenciais não decorrem da efetiva prestação de serviço, não estando, portanto, dentro da regra matriz de incidência do ISS e, por fim,

(v) há uma ampliação na interpretação do item 17.14 da Lei Complementar 116/2003, uma vez que o termo advocacia apenas abrange a efetiva prestação de serviço por parte do advogado.

O fato é que mesmo com o imbróglio, os Tribunais Superiores ainda não julgaram a possibilidade da tributação do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, entretanto, muitas decisões advindas dos Tribunais de piso já foram proferidas de forma favorável aos contribuintes. O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) concedeu uma primeira liminar em favor de um escritório de advocacia para impedir que a prefeitura paulista exija a emissão de notas fiscais sobre receitas decorrentes de honorários de sucumbência. Nos autos do processo de nº. 2065156-95.2023.8.26.0000 (São Paulo, 2024),

A Magistrada considerou que os honorários sucumbenciais, diferentemente dos contratuais, não são recebidos em decorrência de uma prestação de serviços. Logo, concluiu que não há fato gerador e incidência do ISS².

Segundo ela, o fato gerador do ISS é a prestação de um serviço remunerado estabelecido na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, que expressamente indica no item 17.14 os serviços de advocacia. De igual modo impõe a Lei Municipal nº 13.701/03, no item 17.13. Além disso, em regra, a base de cálculo do tributo é o valor do serviço. Dessa forma, pontuou que, pelo fato gerador do ISSQN ser a prestação de um serviço e a base de cálculo o valor pactuado, não se pode impor ao contribuinte qualquer obrigação, principal ou acessória, que não tenha por escopo o pagamento e as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, consoante artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Nessa vereda, a Magistrada entendeu que a obrigação de pagar honorários de sucumbência não decorre da autonomia de vontade das partes e da relação jurídica estabelecida para prestação de serviços, tampouco são pagas pelo cliente patrocinado pelo advogado, mas sim de expressa disposição legal consoante se extrai do artigo 85 do Código de Processo Civil.

² “O município, ao mencionar inconsistências entre receitas e emissões de notas fiscais, considerou componentes daquelas não só os honorários contratuais, mas igualmente os sucumbenciais. Sucede que quanto a estes, como dantes aduzido, aparentemente não incide o tributo e se não caracteriza a obrigação acessória de emitir notas fiscais” (São Paulo, 2024).

Por estes motivos, concluiu que por não se tratar de receita oriunda da prestação de serviço as verbas decorrentes de honorários sucumbenciais não constituem o fato imponible da obrigação tributária.

Em Campo Grande, a seccional da Ordem dos Advogados do Brasil do Mato Grosso do Sul (OAB-MS) obteve também uma sentença para impedir a prefeitura de exigir o ISS sobre as verbas. A decisão foi da 4ª Vara Federal de Campo Grande. O juiz nos autos do processo nº 5007387-32.2022.4.03.6000 (Mato Grosso do Sul, 2022) decidiu da seguinte forma:

Para parte sucumbente o advogado da parte vitoriosa não presta serviço algum. Pelo contrário, bem sopesado o resultado, o trabalho do advogado vitorioso sempre importa em prejuízo a quem lhe paga. Logo, as Leis invocadas pelo Município (LC 116/03 e LC Municipal 59/03) devem ser interpretadas em consonância com a citada norma constitucional. Assim, não há inconstitucionalidade no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Municipal, pela singela razão de se referir o termo *Advocacia*, à tributação dos valores recebidos a quem o Advogado presta serviços, não a quem lhe paga valores decorrentes de sucumbência. E o art. 85, II, do CPC tampouco autoriza a exação. Ao se referir a *prestação de serviços* não quis o legislador processual disciplinar relações tributárias, simplesmente mencionado que o local em que ocorreu o trabalho do advogado deve ser levado em consideração na fixação dos sucumbenciais. O mesmo deve ser dito quanto ao art. 22 do Estatuto da Advocacia, segundo o qual *a prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência*. Aqui também o legislador não autorizou a conclusão de que o advogado presta serviços à parte sucumbente e que, por conseguinte, sobre o valor dos honorários deve incidir ISS. O que a Lei ressaltou - *dada a antiga discussão acerca da titularidade dos honorários de sucumbência* - é que tal parcela também pertence ao advogado, não à parte que lhe contratou. Aliás, a decisão do Supremo Tribunal Federal invocada pelo réu, bem demonstra de quem são os sucumbenciais (Mato Grosso do Sul, 2022, grifos nossos).

Também há decisão favorável aos contribuintes no Tribunal de Justiça de Goiás (TJGO). Os desembargadores da 3ª Câmara Cível afastaram a exigência do ISS exigido sobre a verba pelo município de Anicuns. “O advogado não presta serviços de advocacia ao terceiro sucumbente, pois não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com ele”, afirmou, no voto, o relator, Desembargador Gerson Santana Cintra, nos autos do processo nº 5028342.11.2022.8.09.0010 (Goiás, 2022).

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 abarcando 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. AGRADO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO. (Goiás, 2022)

O juiz da 10 Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, também se manifestou de forma favorável aos contribuintes, nos autos do mandado de segurança cível n. 8026122-90.2023.8.05.0001 (Bahia, 2022).

Os honorários contratuais são estritamente pactuados no contrato de prestação de serviços entre o cliente e advogado, por ocasião da relação jurídica entre eles existente. Já os honorários sucumbenciais, não estabelecem relação jurídica entre o pagador e o advogado. Nem tampouco compõem a relação jurídica contratual estabelecida entre o advogado e o cliente. O advogado não presta serviço ao sucumbente, pois não possui nenhuma 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, sem qualquer vínculo ou manifestação de vontade. A relação entre advogado e cliente resulta, invariavelmente, no acerto de honorários contratuais, convencionados na esfera da autonomia privada das partes, enquanto, no processo judicial, surge remuneração diversa atinente aos honorários sucumbenciais. Ora, a sucumbência não integra o objeto da relação contratual, tampouco tem caráter econômico. Tem, em verdade, caráter indenizatório para quem recebe e punitivo para quem paga. Em suma, não se trata de remuneração paga ao profissional pelo serviço prestado não apenas porque nenhuma relação jurídica bilateral há entre advogado e Parte Sucumbente, mas também porque o profissional não lhe prestou qualquer serviço. A parte então lhe deve valores por uma circunstância alheia à hipótese de incidência do ISS. Apesar da grande divergência de entendimentos em derredor da matéria, tanto na doutrina como na jurisprudência, converge o entendimento de que dentro do núcleo material de incidência do ISSQN deve haver uma relação jurídica com outra pessoa, mediante contrato bilateral e oneroso (Bahia, 2022).

Conforme se percebe, a jurisprudência entende que a tributação do ISSQN sobre as verbas específicas está em completa desarmonia com o aparato normativo. Por essa razão, há a violação aos princípios constitucionais preciosos como o da legalidade tributária, tal como insculpida nos arts. 5º, II e 150, I da CF/88. Também entende sobre a necessidade de que haja o elemento volitivo, assim como entende a doutrina.

Para Hugo de Brito Machado, em "O conceito de serviço e algumas modalidades listados no anexo da LC nº 116/03", (In: Tórres, Heleno Taveira, ISS na

Lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueru. Manoele, 2004) o vocábulo “serviço”, possui vários significados, mas dentre eles a ideia principal é de que seria uma ação que supre uma necessidade.

Em linha análoga, Aires Barreto (ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009) ensina que serviço é uma espécie do gênero trabalho, sendo um esforço humano desenvolvido em favor de terceiros. Segundo lições do mesmo autor, para um “serviço”, ser considerado “serviço tributável” é necessário que haja fim econômico:

Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato, que irá permitir que sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo e, portanto, possa a ser reconhecida como indício de capacidade contributiva (Barreto, 2009).

Nesta senda, o Município somente pode intervir na esfera jurídica do contribuinte, imputando-lhe obrigação tributária, diante de permissivo legal que autorize tal ingerência. A não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não se aplica ao caso concreto, porque não se realiza a hipótese prevista, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático (Machado, 2008, p. 468).

E tudo isso, concatenado com os preceitos legais, coopera para constatações bastante óbvias, a saber: os honorários sucumbenciais não decorrem das receitas recebidas em contraprestação pela prestação do serviço de advocacia; inexistente norma que autorize a cobrança do ISSQN sobre os honorários sucumbenciais; e ainda, a analogia é expressamente vedada pela legislação; portanto, uma vez mais, conclui-se que não cabe ao Município, de forma arbitrária, ao arrepio da lei e contrariando a jurisprudência.

Em síntese, conforme se depreende das decisões, o entendimento é de que os honorários sucumbenciais não decorrem de qualquer relação contratual entre advogado e cliente, e que, portanto, não há que se falar em incidência de ISSQN sobre estas verbas específicas, por não representarem pagamento pela prestação de um serviço, logo, ausente o fato impositivo que dá ensejo à cobrança do tributo municipal.

Por fim, cumpre citar que há um Projeto de Lei Complementar 267/2023 para tornar explícita a não incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, baseado

no argumento de que não se trata de honorários livremente pactuados entre cliente e advogado, mas de verbas decorrentes da aplicação do Código de Processo Civil. Na justificação do projeto, é mencionado o entendimento de que por ausência de identificação da prestação de serviços (leia-se: obrigação de fazer a ser executada pelo prestador que implicará uma utilidade — material ou imaterial — para o tomador do serviço) entre o advogado vencedor e a parte sucumbente da demanda é que não se vislumbra, sob a ótica civilista, a regra matriz de incidência do ISS.

5 EFEITOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 AO PRESENTE ESTUDO

Apesar de as considerações realizadas nos capítulos anteriores estarem pautadas na Lei Complementar 116/2023, cumpre tratar sobre as modificações advindas da recente reforma tributária e seu reflexo ao presente estudo.

A Emenda Constitucional n. 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu significativa mudança no Sistema Tributário Nacional, cujo principal objetivo foi a reforma da tributação do consumo no Brasil: substituição dos tributos atuais, repartição das novas receitas, transição para o sistema criado e administração e gestão do novo modelo (Brasil, 2023). Além do mais, outras matérias também foram tratadas, como a criação de fundos constitucionais, mudanças em impostos sobre a propriedade e em contribuições sociais, definição de novos princípios tributários, prorrogação de benefícios, regras para as administrações tributária, entre outras.

Vale ressaltar que, essa norma jurídica é fruto da aprovação da PEC n. 45, de 2019, aprovada, inicialmente, na Câmara dos Deputados, em 7 de julho de 2023, depois, com modificações, no Senado Federal, em 8 de novembro de 2023, e novamente na Câmara dos Deputados, em 15 de dezembro de 2023.

Sendo assim, analisando a Emenda, foram extintos os seguintes tributos: (i) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); (ii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (iii) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); (iv) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Já o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) foi mantido apenas para servir de diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, e terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que concorram com aqueles cuja industrialização seja incentivada nesse polo industrial.

Por outro lado, novos tributos são criados, como: (i) Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal (DF) e municípios; (ii) Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência da União; e (iii) Imposto Seletivo, incidente sobre alguns bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, de competência da União.

Como se depreende, o imposto sobre serviços deixará de existir após a implementação da reforma tributária, entretanto, em que pese o fato de a efetiva extinção do referido imposto apenas tenha previsão para ocorrer no ano de 2033, cumpre analisar a incidência do IBS sobre os honorários advocatícios de sucumbência.

Em primeiro ponto, é importante esclarecer que, em que pese a aprovação da Emenda Constitucional 132 de 2023, a regulamentação dos novos tributos ainda carece de regulamentação por leis complementares, em estrita observância ao art. 146 da Constituição Federal. As legislações do IBS e da CBS serão harmonizadas, de modo que todas as características principais dos dois tributos observarão as mesmas regras, como fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento.

Logo, a base de incidência entre esses dois tributos assemelha-se, visto que abrangem: (i) as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; e (ii) a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual, com a exceção de que esses tributos não incidirão sobre as exportações nem sobre a radiodifusão gratuita.

Nesse sentido, já está tramitando o Projeto de Lei Complementar 68/2024 (Brasil, 2024), que regulamenta a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132, promulgada pelo Congresso Nacional em 20 de dezembro de 2023. Segundo consta da exposição de motivos, o art. 1º do projeto institui o IBS e a CBS, tributos do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado), adotado em mais de 170 países, que tem por características principais: (i) base ampla de incidência, abrangendo todas as operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e com serviços; (ii) creditamento do tributo pago nas aquisições realizadas no meio da cadeia, de modo que o ônus econômico recaia sobre o consumidor final; e (iii) nos modelos mais modernos, um número restrito de alíquotas reduzidas e de regimes diferenciados.

Por sua vez, o art. 4º prevê a incidência dos tributos sobre todas as operações onerosas que tenham por objeto bens e serviços, assim como sobre algumas operações não onerosas expressamente previstas no Projeto. O Projeto ressalta que as operações sobre as quais incidem o IBS e a CBS compreendem o fornecimento de bens e serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico e é apresentado um rol exemplificativo dos atos e negócios jurídicos que têm por objeto o fornecimento de bens ou de serviços.

A exposição de motivos ainda dispõe que para superar as discussões judiciais e doutrinárias sobre o conceito de serviço e seguindo os modelos mais modernos de IVA, define-se operação com serviço como qualquer operação que não seja classificada como operação com bem. Assim, todo fornecimento que não tenha por objeto um bem material ou imaterial, inclusive direito, será considerado como uma operação com serviço.

Sobre o local de incidência, define-se o local do domicílio principal do destinatário como o local constante dos cadastros de pessoas físicas e jurídicas e das entidades sem personalidade jurídica. O cadastro deverá considerar, para as pessoas físicas, o local da sua habitação permanente ou, na hipótese de inexistência ou de mais de uma habitação permanente, o local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes.

No caso das pessoas jurídicas e entidades sem personalidade jurídica, o local do domicílio principal deverá ser o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido bem móvel imaterial. Nas aquisições de bem móvel imaterial, inclusive, serviços realizados de forma centralizada por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS que possui mais de um estabelecimento, desde que não estejam sujeitas a vedação à apropriação de créditos, considera-se como domicílio principal o local do estabelecimento principal do adquirente, entendido como o local onde as suas relações econômicas são mais relevantes. Prevê-se, ainda, uma lista de critérios específicos para definição do local do domicílio principal na hipótese em que o destinatário não esteja regularmente cadastrado.

No que se refere à base de cálculo, o art. 12 define a base de cálculo do IBS e da CBS como o valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo

fornecedor a qualquer título, incluindo: acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação, juros, multas, acréscimos e encargos, descontos concedidos sob condição, o valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, tributos e preços públicos, inclusive tarifas, exceto aqueles expressamente excluídos, e todas as demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

No que diz respeito à sujeição passiva, o art. 21 define o contribuinte do IBS e da CBS como o fornecedor que realiza operações (i) no desenvolvimento de atividade econômica, (ii) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, ou (iii) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada. É também contribuinte aquele que, mesmo não cumprindo esses requisitos, esteja previsto expressamente em outras hipóteses do Projeto.

No art. 116, o Projeto propõe a redução em 30% das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços de 18 (dezoito) profissões intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional, como, por exemplo, a atividade advocatícia. A redução de alíquotas aplica-se a pessoas físicas ou jurídicas que atendam a determinados requisitos, definidos com o propósito de assegurar a vinculação direta entre os serviços prestados e a habilitação profissional dos prestadores desses serviços.

Realizados os esclarecimentos sobre a regra matriz de incidência do IBS, imposto que visa substituir o ISS e aglutinar este ao ICMS, cumpre analisar se a referida mudança irá impactar de forma diferente na atual análise sobre a incidência do ISS, que será substituído pelo IBS, no recebimento dos honorários de sucumbência.

Em um primeiro momento parece não restar dúvidas de que o IBS irá incidir sobre o recebimento de honorários de sucumbência, uma vez que o projeto de Lei Complementar 68/2024 e o próprio art. 156-A da Constituição Federal define operação com serviço como qualquer operação que não seja classificada como operação com bem. Assim, todo fornecimento que não tenha por objeto um bem material ou imaterial, inclusive direito, será considerado como uma operação com serviço. Ou, seja não se

discute mais se o recebimento dos honorários de sucumbência decorre de uma prestação de serviço.

Por sua vez, o art. 4 do projeto de Lei Complementar 68/2024 ainda dispõe que são irrelevantes para a caracterização das operações para fins de incidência do IBS a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos e o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. O que fulmina a análise se o recebimento dos honorários de sucumbência decorre de um contrato de honorários (relação jurídica) ou se decorre de uma imposição legal.

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre: I - operações onerosas com bens ou com serviços; e II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar.

§ 1º As operações de que trata o inciso I do caput compreendem o fornecimento de bens ou de serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico, tais como: I - alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e dação em pagamento; II - locação; III - licenciamento, concessão, cessão; IV - empréstimo; V - doação onerosa; VI - instituição onerosa de direitos reais; VII - arrendamento, inclusive mercantil; e VIII - prestação de serviços.

§ 2º Para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem

§ 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata o caput: I - o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do respectivo titular; II - a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III - a obtenção de lucro com a operação; e IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. (Brasil, 2024, grifos nossos)

O grande problema é a base de cálculo e a sujeição passiva, pois o art. 12 do Projeto de Lei complementar dispõe que a base de cálculo do IBS é o valor da operação e que o valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título e, por sua vez, o art. 21 dispõe que é contribuinte do IBS o fornecedor que realiza as operações de forma habitual e profissional.

Da Base de Cálculo

Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar. § 1º O valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, incluindo o valor correspondente a: I - acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; II - juros, multas, acréscimos e encargos; III - descontos concedidos sob condição; IV - valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, seja o transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou por sua conta e ordem; V - tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º; e VI - demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Art. 21. É contribuinte do IBS e da CBS: **I - o fornecedor que realizar operações:** a) no desenvolvimento de atividade econômica; b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada; **II -** aquele previsto expressamente em outras hipóteses nesta Lei Complementar. (Brasil, 2024, grifos nossos)

Como se vê, há um problema para fins de incidência do IBS sobre o recebimento dos honorários de sucumbência, pois o advogado que recebe os honorários de sucumbência não é fornecedor de qualquer bem ou serviço para a parte adversa, mas apenas um beneficiado de importe decorrente de uma imposição legal. Ou seja, não há uma perfeita adequação à regra matriz de incidência no que tange ao IBS relacionado ao recebimento dos honorários de sucumbência.

6 CONCLUSÃO

Este estudo visou aprofundar os limites interpretativos constitucionais no que tange à tentativa da municipalidade de tributar o ISSQN sobre os honorários de sucumbência. A chave para desvendar essa questão orientou-se na interpretação restrita dos conceitos indeterminados, na vedação à discricionariedade e arbitrariedade na alteração unilateral do fato gerador do ISSQN, bem como na análise da norma jurídica e na definição da natureza jurídica e finalidade dos honorários de sucumbência. Portanto, essa pesquisa almejou contribuir para um entendimento mais claro e embasado sobre este tema, trazendo diretrizes que possam orientar a interpretação e aplicação constitucionalmente adequada da tributação dos honorários de sucumbência pelo ISSQN.

Em um primeiro momento verificou-se que o conceito de prestação de serviços (fato gerador do imposto) não se baseia necessariamente ou unicamente na definição fornecida pelo Direito Civil, mas está relacionado à provisão de uma utilidade para outra pessoa, por meio de uma série de atividades, realizadas de forma regular e com o objetivo de obter lucro, podendo ou não estar acompanhadas da entrega de bens ao destinatário, a partir de um conjunto de atividades em prol ao contratante, prestadas com habitualidade e formada através de uma relação sinalagmática.

Nessa linha foi identificado que a descrição hipotética e abstrata do fato gerador do imposto sobre a verba honorária de sucumbência, deve ser constatada de maneira inequívoca, tendo em vista sua singular relevância como pressuposto para a concretização da relação obrigacional e que, portanto, os pressupostos de existência e validade de uma prestação de serviço tributável, não pode constituir-se de natureza diversa, mas da caracterização da natureza obrigacional das relações de serviço, consequentemente, faz-se necessário a exposição e concretização da natureza jurídica dos honorários de sucumbência, para que haja a incidência da sua subsunção do fato a norma jurídica.

Verificou-se, ainda, que em razão de o Supremo Tribunal Federal (RE 651.703) ter entendido pela possibilidade de Lei Complementar ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente quanto à necessidade de adaptar a lista à realidade fática,

há uma interpretação distorcida do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal por parte dos municípios para validar a exigência fiscal em debate. Algumas municipalidades estão utilizando-se da técnica interpretativa para ampliar o campo de incidência do ISS através de leis ordinárias, de forma a incluir em suas próprias listas anexas de serviços o termo “sucumbência”, realizando, portanto, um espelhamento turvo do item 17.14 da Lei Complementar 116/2003.

Restou, ainda, verificado que os honorários sucumbenciais não se confundem com os honorários convencionais, que representam a remuneração acordada entre o advogado e seu cliente pelos serviços prestados. Portanto, extrai-se do texto legal que os honorários contratuais e de sucumbência possuem natureza distinta, razão pela qual os direitos do advogado aos valores ajustados diretamente com seu cliente não se confundem com os honorários devidos em razão da sucumbência.

Sendo assim, concluiu-se que, em que pese a possibilidade da utilização na interpretação extensiva da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, o poder tributário Municipal, quanto à cobrança e recolhimento do ISSQN, deve ser exercido, unicamente, sobre a atividade da advocacia desempenhada pelo advogado ao seu cliente e não a um terceiro estranho a relação jurídica, sendo este entendimento ratificado pelas atuais decisões dos Tribunais Pátrios.

Ou seja, a pesquisa revelou que o poder tributário Municipal quanto à cobrança e recolhimento do ISSQN devem recair unicamente sobre a prestação do serviço da advocacia desempenhada pelo advogado ao seu cliente e não a um terceiro estranho a relação jurídica, conforme dispõe a intenção do legislador federal no item e lei supracitada. Em linhas gerais, na tentativa de enquadrar os honorários sucumbenciais como integrantes dessa hipótese de incidência tributária, o Fisco municipal incorre em um nítido excesso interpretativo. No mais, a única relação entre a parte perdedora e advogado vencedor, advém, apenas, de uma estrita obediência a norma processualística e não preenche os pressupostos da subsunção do fato a norma tributária.

No que tange aos reflexos ao presente estudo da reforma tributária promovida através da Emenda Constitucional 132/2023, pode-se afirmar que, em um primeiro momento, parece não restar dúvidas de que o IBS (que substituirá o ISS e o ICMS)

irá incidir sobre o recebimento de honorários de sucumbência, uma vez que o Projeto de Lei Complementar 68/2024 e o próprio art. 156-A da Constituição Federal dispõe que operação com serviço é qualquer operação que não seja classificada como operação com bem. Assim, a ideia do legislador é que todo fornecimento que não tenha por objeto um bem material ou imaterial, inclusive direito, será considerado como uma operação com serviço. Ou, seja não se discutirá mais se o recebimento dos honorários de sucumbência decorre de uma prestação de serviço.

O grande problema é a base de cálculo, considerada pelo projeto como o valor da operação cobrado pelo fornecedor a qualquer título, e a sujeição passiva disposta na proposta de regulamentação, pois o advogado que recebe os honorários de sucumbência não é fornecedor de qualquer bem ou serviço para a parte adversa, mas apenas um beneficiado de importe decorrente de uma imposição legal. Ou seja, não há uma perfeita adequação à regra matriz de incidência no que tange ao IBS relacionado ao recebimento dos honorários de sucumbência. Dessa forma, ao invés de discutir o conceito de serviço, os contribuintes discutirão o conceito de fornecimento.

Diante todo o exposto, pode-se concluir que no atual sistema normativo, o pagamento de honorários sucumbenciais não decorre de qualquer relação contratual entre advogado e cliente e que, portanto, não há que se falar em incidência de ISSQN sobre estas verbas específicas, por não representarem pagamento pela prestação de um serviço, logo, ausente o fato imponível que dá ensejo à cobrança do tributo municipal, sendo essa exigência um malabarismo interpretativo dos entes municipais.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ARAÚJO, Maurício Cezar. **A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. Ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**. 1. ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2018.
- _____. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar no 116/2003. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BAHIA. **Mandado de Segurança Cível n. 8026122-90.2023.8.05.0001**. Juiz: Dr. Eduardo Carvalho. Tribunal de Justiça da Bahia. Publicação em: 11 dez. 2023.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 3.ed., Rio, 1971a.
- _____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2. ed., São Paulo, 1971b.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Editora Dialética, 2003.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 ago. 2023.
- _____. **Código Civil brasileiro de 2002**. Brasília, DF: Senado Federal, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm?ref=blog.suitebras.com. Acesso em: 05 jun. 2024.

_____. **Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.** 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art3. Acesso em: 11 maio. 2024.

_____. **Lei Complementar n. 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 República Federativa do Brasil, 27 out. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 jul. 2023.

_____. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 23 abr. 2023.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2023.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS, e dá outras providências. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 11 jun. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 121.428/RJ.** Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Publicação em: 16 ago. 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 586.739/MG.** Relator: Ministro Castro Meira, Segunda Turma. Publicação em: 19 set. 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651703/PR.** Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Publicação em: 16 abr. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439/DF.** Relator: Min. Rosa Weber. Tribunal Pleno, Publicação em: 15 set. 2020.

_____. Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região. **Embargos de Declaração nº 70069786507.** Relator: Otávio Augusto de Freitas Barcellos. Décima Quinta Câmara Cível. Publicação em: 13 jul. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0002.00.60.313086-5/GO.** Relator: Desembargadora Federal Angela Catão. Sétima Turma. Publicação em: 25 jan. 2023b.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição:** estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. **A Natureza Alimentar dos Honorários Advocatícios Sucumbenciais**. 2023. Disponível em: <https://www.scarpinellabueno.com/component/content/article/14-para-ler/367-3-a-natureza-alimentar-dos-honorarios-advocaticios-sucumbenciais.html?Itemid=101>. Acesso em: 24 abr. 2023.

_____. Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum: ordinário e sumário. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

_____. **Novo Código de Processo Civil Anotado**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAHALI, Yussef Said. **Honorários advocatícios**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Disponível em: <https://amz.onl/0qb7QoF>. Acesso em: 15 maio. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013a.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. 3. p. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 2 ed. São Paulo, 1991.

_____. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Delimitação dos serviços tributáveis pelos municípios. Vol. 2, São Paulo: Editora Noeses, 2013b.

CHICARELLI, Milena Abdalla. **O uso da interpretação extensiva, análoga e econômica à luz do direito positivo**. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/o-uso-da-interpretacao-extensiva-analogica-e-economica-a-luz-do-direito-positivo/>. Acesso em: 15 maio. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: forense, 2020.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática**. 4 ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva Jur, 2022

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS - Aspectos teóricos e práticos**. 4ª ed. São Paulo, Editora Dialética, 2005.

DIDIER JUNIOR, Fredie (Coord.). **Honorários Advocatícios**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2019.

DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de direito processual civil - v. 3: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 14. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

FORTES, Maurício César Araújo. **A regra matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/publico/Mauricio_Cezar_Completa.pdf . Acesso em: 16 abr. 2023.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil: volume único** - 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

GOIÁS. **Processo nº 5028342.11.2022.8.09.0010**. Relator: Gerson Santana Cintra. Tribunal de Justiça de Goiás, 3ª Câmara Cível, 2022. Disponível em: <https://www.tjgo.jus.br/index.php/processos/consulta-processual>. Acesso em: 11 jun. 2024.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

HARET, Florence Cronemberger. Analogia e interpretação extensiva: apontamentos desses institutos no Direito Tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 105, p. 991-1006, 2010. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67925>. Acesso em: 23 abr. 2024.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**: 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2018.

HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

KIRCHLER Erich. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. New York, Cambrigde University Press, 2007.

LÔBO, Paulo Luiz Neto. **Comentários ao estatuto da advocacia e da OAB**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Comentários ao estatuto da advocacia e da OAB**. 11ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018a.

_____. **Direito Civil: volume 3: contratos**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018b.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2011.

_____. Âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo: uma contribuição à teoria do direito tributário. **Revista Nomos**, Ceará, n. 2013, texto do artigo-48640-1-10-20170825.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MATO GROSSO DO SUL. **Mandado de Segurança nº 5007387-32.2022.4.03.6000**. Impetrante: OAB/MS. Impetrado: Secretária de Finanças e Planejamento do município de Campo Grande. Juiz: Pedro Pereira dos Santos. 4ª Vara Federal de Campo Grande, Mato Grosso do Sul, 2022. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em: 11 jun. 2023.

MEDINA, Paulo Roberto de Gouvêa. **Honorários da sucumbência e honorários contratuais**: a compatibilização necessária. Honorários advocatícios I. Salvador. Editora Juspodivm, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Poder tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, v. 84, p. 341-351, 1966. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/28796/27646>. Acesso em: 23 abr. 2023.

OAB/PR. Processo 6410/2019, Consulta. Honorários de sucumbência. Tributação, Rel. Fabio Artigas Grillo, 21/03/2019.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais**: ISS, ITBI e IPTU. 1ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Maria das Graças. Patrocínio **Sanções Tributárias e os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade** (Coleção UCB). São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária: critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 441-455, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1464>. Acesso em: 24 abr. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

_____. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RAMOS, Romeo de Almeida. **Pareceres do Consultor Geral da República**: janeiro de 1973 a março de 1974. Brasília: Consultoria Geral da República, 1975.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. São Paulo, Método, 2020.

SÃO PAULO. **Mandado de Segurança Cível nº 1002868-66.2023.8.26.0053**. Impetrante: Manesco, Ramires, Perez, Azevedo Marques Sociedade de Advogados. Impetrado: Secretário da fazenda do Município de São Paulo. Juíza: Juliana Brescansin Demarchi Molina. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, São Paulo, 7ª Vara de Fazenda Pública, 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=1H000NZ2R0000>. Acesso em: 11 jun. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2021.

_____. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Luís Antônio Vieira da. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. **História interna do direito romano privado até Justiniano**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2008.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. Vol. Único. 2 ed. Método: São Paulo, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade e justiça fiscal. *In*: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). **Estudos de direito tributário**: homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.