

CONCURSO PRÊMIO FENAFIM-2021

ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS: UMA ANÁLISE CRÍTICA

Resumo: O presente artigo visa a discutir questão nova e que parece estar afligindo as Administrações Tributárias Municipais – gerando, inclusive, soluções divergentes: a possibilidade de tributação pelo ISSQN dos honorários advocatícios sucumbenciais. Para tanto, revisitar-se-á a literatura acerca dessa verba, bem como sobre o aspecto material de incidência do imposto.

Palavras-chaves: ISSQN; Serviços advocatícios; Honorários advocatícios sucumbenciais.

I. INTRODUÇÃO

A última década registrou claro movimento de incentivo à organização dos escritórios de advocacia na forma de pessoas jurídicas. Se, em um passado recente, eram comuns as sociedades informais de advogados – com todos os seus membros sendo, na prática, profissionais autônomos –, a realidade atual é outra.

Inicialmente, a LC 147/14, alterando a LC 123/06, passou a permitir o enquadramento de escritórios de advocacia no Simples Nacional – o que reduziu substancialmente a carga tributária dessas sociedades, se comparadas a seus pares optantes pelo lucro presumido ou real. Em um segundo momento, a Lei 13.247/16 passou a contemplar uma nova modalidade societária específica para advogados: a Sociedade Unipessoal de Advocacia. Eventual manutenção de um causídico, a partir disso, na condição de autônomo, implica no pagamento de tributos em patamar

consideravelmente superior a seus concorrentes formalizados, uma desvantagem competitiva injustificável.

A progressiva formalização apontada trouxe, porém, à reboque questões, até então, latentes. Uma delas é a que o presente trabalho se propõe a abordar: a incidência (ou não) do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os chamados honorários advocatícios sucumbenciais.

Por ser tema relativamente novo, há pouca discussão doutrinária e praticamente nenhuma jurisprudência acerca de tal controvérsia. Há, contudo, interpretações administrativas divergentes, o que prejudica não só a segurança jurídica, tão cara aos contribuintes, mas também o próprio ambiente de negócios no país.

O objetivo deste artigo, portanto, é contribuir com essa discussão. Para tanto, é apresentado, inicialmente, breve histórico da natureza jurídica dos honorários sucumbenciais. Posteriormente, aborda-se o tratamento tributário, propriamente dito, a eles conferido pela legislação pátria de outros tributos. Por fim, este trabalho é concluído, aplicando-se, de forma ponderada e aberta a discussões, os conceitos e percepções elencados anteriormente.

II. CONTEXTO HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS

Antes que se adentre à discussão da natureza jurídica dos honorários advocatícios sucumbenciais – e até mesmo como condicionante a essa análise – parece razoável verificar os marcos normativos desse instituto. Nesse contexto, a primeira menção a pagamentos de honorários pela parte sucumbente ao advogado da parte sagrada vencedora da lide figura no revogado Código de Processo Civil de

1939 (Decreto-lei 1.608, de 18 de setembro de 1939). Em sua redação original, o art. 64 daquele diploma condicionava a condenação ao pagamento de honorários à conduta subjetiva da parte vencida: a estipulação de honorários estava adstrita aos casos em que a ação resultasse de dolo ou culpa, contratual ou extracontratual, por parte do vencido. Veja-se:

Art. 64. Quando a ação resultar de dolo ou culpa, contratual ou extracontratual, a sentença que a julgar procedente condenará o réu ao pagamento dos honorários do advogado da parte contrária.

O que se percebe, assim, é que, àquela época, longe de estarem correlacionados ao esforço do advogado em ter êxito na demanda, os honorários se prestavam a sancionar aquele que tivesse dado causa, por culpa ou dolo, ao litígio judicial. Sobre esse tema, Marcus Vinícius Furtado Côelho e Luiz Henrique Camargo¹ bem esclarecem:

“Até então, a condenação ao pagamento de honorários advocatícios dependia da ocorrência de alteração da verdade dos fatos, dolo ou culpa do vencido. Não existia, pois, qualquer relação entre o trabalho do advogado, o resultado do processo e a condenação em honorários. A sentença, ao estipulá-los, tinha o propósito único de punir o vencido.”

Com o advento da Lei 4.632/65, a dicção do art. 64 do CPC/39, até então de caráter punitivo, foi totalmente alterada, a fim de não mais condicionar o pagamento dos honorários a uma conduta específica por parte do vencido. A partir de então, a condenação em honorários dependia tão somente da derrota na ação, independentemente de qualquer conduta – fosse dolosa ou culposa – da parte sucumbente. Veja-se a redação do diploma então vigente:

¹ COÊLHO, M. V. F. e CAMARGO, L. H. V. Honorários Advocatícios. Col. Grandes Termas do Novo CPC, v. 2. Salvador, JusPodivm, 2015, pp. 33/35.

Art. 64 A sentença final na causa condenará a parte vencida ao pagamento dos honorários do advogado da parte vencedora, observado, no que fôr aplicável, o disposto no art. 55.

Chama a atenção no supratranscrito artigo que os honorários eram então vertidos à parte vencedora. Visava-se, assim, ressarcir-la dos valores presumidamente desembolsados (ou que viriam a ser posteriormente despendidos) para o pagamento de seu advogado. Tal modelo foi mantido no Código de Processo Civil de 1973 (Lei Federal 5.869/73), que adotou a seguinte redação para seu artigo 20:

Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Esta verba honorária será devida, também, nos casos em que o advogado funcionar em causa própria.

O quadro anteriormente exposto foi radicalmente alterado na década de noventa do século passado. Com a superveniência do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (Lei Federal 8.906/94), consignou-se, de forma expressa, que os honorários pagos pela parte em virtude de sua sucumbência seriam de titularidade do advogado que patrocinou a parte vencedora da demanda. A partir desse momento, portanto, os honorários deixaram de possuir caráter reparatório para a parte vencedora e assumiram feição remuneratória para o advogado desta. O direito à percepção de honorários sucumbenciais passou, então, a, inequivocamente, constituir direito autônomo do advogado, de caráter alimentar, que não se confunde com o direito da parte que ele patrocina. Nesse sentido, parece oportuno transcrever os art. 22 e 23 da Lei Federal 8.906/94:

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

(...)

Nesse ponto, vale ressaltar que, a despeito das expressas previsões legislativas já citadas, a melhor doutrina há tempos vem afirmando que o objetivo desse instituto jurídico é o ressarcimento dos gastos arcados pelo vencedor da demanda⁴. Parece restar encerrada uma contradição, já que a verba é paga ao advogado do vencedor, mas visa a ressarcir a própria parte.

Traçado breve quadro da evolução legislativa dessa verba, pode-se passar à análise de sua natureza jurídica. E, nesse caminho, relevante para o presente estudo é verificar essa natureza jurídica do ponto de vista da parte sucumbente, não da parte vencedora da lide⁵.

Isso porque, pelos olhos do sucumbente, os honorários advocatícios sucumbenciais mantiveram sempre a mesma natureza jurídica de sanção. Se, por um lado, o contrato estipulando honorários convencionais decorre da vontade manifestada pelas partes que integram o negócio jurídico, a verba honorária sucumbencial configura obrigação legal de caráter sancionador, disciplinada pelos já citados art. 23 do Estatuto da Advocacia e art. 85 do CPC.

Vale ainda perceber que, ao se interpretar a legislação de forma mais restritiva, extrai-se que a titularidade dos honorários sucumbenciais não é da sociedade de advogados contratada pela parte vencedora (pessoa jurídica), mas sim do advogado (pessoa física) a quem foi conferido poderes de representação. Ou seja, a rigor, não se trata de uma receita da sociedade de advogados – ainda que, na prática forense, o alvará para o pagamento possa ser emitido em nome do

⁴ Nesse sentido, por todos, THEODORO JÚNIOR, H. Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 49ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.102: “(...) a condenação do vencido ao pagamento de honorários é, em princípio, destinada a ressarcir os gastos que o vencedor dispendeu com seu advogado.”

⁵ Apenas, contudo, a título de curiosidade, percebe-se que, do ponto de vista do credor, os honorários sucumbenciais variaram de indenização à parte vencedora, de modo a ressarcir-la dos custos com seu patrocínio, à mera premiação pecuniária ao advogado da parte vencedora. O marco dessa mudança, parece óbvio, foi o Estatuto da OAB.

advogado, por ocasião da relação jurídica entabulada pelo contrato celebrado? Esse é o cerne da questão.

Pois bem, veja-se que o art. 7º da LC 116/2003, ao definir a base de cálculo do ISS, aponta ser ela “o preço do serviço”⁹. Nesse mesmo sentido é o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei 691/84), conforme redação de seu art. 16¹⁰.

A partir daí, podem-se extrair argumentos derivados do próprio aspecto material¹¹ da hipótese de incidência do ISS e de sua respectiva base de cálculo, bem como da sujeição passiva da relação tributária. Esse núcleo ou aspecto material do fato gerador é a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo.¹²

Da CRFB/88, em seu art. 156, III, extrai-se o aspecto material do ISS – “prestar serviços” –, implicando em fazer alguma coisa em prol de terceiro, com habitualidade e finalidade lucrativa¹³. Na lição do mestre Humberto Ávila, como

“(...) a prestação de serviços corresponde ao esforço humano exercido em favor de terceiro, qualquer outra atividade que não corresponda a uma obrigação de fazer não poderá ser objeto de tributação pelo imposto sobre serviços.”¹⁴

Essa prestação de serviços, enquanto esforço ou ação humana, necessariamente deve guardar relação com um determinado valor a título de

⁹ LC 116/03, art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

¹⁰ Art. 16 - A base de cálculo é o preço do serviço. (...)

¹¹ Nessa linha, MACHADO, H de B. Curso de Direito Tributário. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 134-135: “O fato gerador da obrigação tributária principal, ou situação de fato descrita na lei que instituiu o tributo e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico, albergando o dever de pagar o tributo, é uma situação de fato geralmente indicada na lei pela referência a seu aspecto nuclear ou material.”

¹² Cf. TORRES, R..L. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 250.

¹³ BARRETO, A. F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 35

¹⁴ Idem, p. 171.

remuneração, um preço pelos serviços prestados em benefício de terceiro. Trata-se da natureza sinalagmática da prestação do serviço¹⁵. A base de cálculo do ISS, então, somente pode corresponder ao valor efetivamente pago pela prestação do serviço efetuado, ou seja, o preço do serviço.

Com efeito, não é qualquer ingresso em uma sociedade prestadora de serviços que está sujeito à incidência do ISS, mas apenas aquelas receitas que diretamente decorrem da prestação de serviços. Outras rendas, recebidas a título diverso, não diretamente derivadas do serviço prestado, não são relevantes para fins de incidência do tributo ora discutido. Não terá ocorrido, como parece óbvio, o fato gerador do imposto.

Parece fundamental lembrar, nesse ponto, que o advogado (ou o escritório de advogados) contratado pela parte vencedora, titular dos honorários sucumbenciais, não presta serviço ao terceiro sucumbente, pois não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo. A relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é *ex lege*, sem vínculo ou manifestação de vontade. Em outras palavras, os honorários sucumbenciais não decorrem da relação jurídica contratual estabelecida para formalizar a contratação da prestação dos serviços de advocacia, não integrando, assim, a relação jurídica cliente-advogado (leia-se: tomador e prestador dos serviços contratados, respectivamente).

É dizer, não se confunde a verba honorária derivada do contrato de prestação de serviços e seu objeto delimitado com a remuneração advinda da condenação judicial, do processo judicial em si, conforme determinado

¹⁵ Nesse sentido, CASTRO, G. C. Direito Civil: Lições. Niterói: Impetus, 2008, p. 132.

objetivamente pela legislação processual civil vigente. A sucumbência, portanto, não integra o objeto da relação contratual – ainda que não seja incomum que causídicos reforcem, nos contratos de honorários por si celebrados, que a eles pertencerá a eventual sucumbência.

E isso porque nem sequer há como saber se haverá verba sucumbencial no momento da contratação dos serviços do advogado, pois disso depende um evento futuro e incerto – o êxito total ou parcial da demanda judicial objeto do contrato avençado entre o cliente e seu advogado. E, caso haja, repita-se, a sucumbência decorre da legislação processual civil aplicável e não do contrato celebrado entre cliente tomador e advogado prestador dos serviços vinculados.

A sucumbência não integra, assim, o preço do serviço prestado pelo advogado. Esse foi estipulado previamente no contrato, por manifestação de vontade dos contratantes. Essa é também a conclusão alcançada por Kiyoshi Harada, em artigo tratando especificamente sobre essa controvérsia¹⁶:

“Ora, no caso de honorários de sucumbência, pagos pela parte vencida na demanda judicial, não se vislumbra nenhum vínculo jurídico entre o advogado, beneficiário dessa verba sucumbencial, e a parte vencida na demanda judicial. Simplesmente, não existe a efetiva prestação de serviço pelo advogado à parte que sucumbiu na ação judicial, e que por essa razão tornou-se devedora da verba honorária de sucumbência.”

Para tanto, deve-se levar em conta que o contrato de prestação de serviços advocatícios tem por característica essencial a sua bilateralidade. Caracterizam-se, portanto, por resultarem em obrigações para ambas as partes – sendo, por isso, também chamados de sinalagmáticos, como já dito.

¹⁶ HARADA, K. ISS e honorários da sucumbência. In: http://www.lex.com.br/doutrina/27724869_ISS_E_HONORARIOS_DA_SUCUMBENCIA.aspx. Acesso em 15 de agosto de 2019.

O preço da prestação do serviço jurídico em si, previamente definido no respectivo objeto contratual, é o único dado que expressa o conteúdo patrimonial do fato gerador. É por esse motivo, inclusive, que há tempos a melhor doutrina defende a não incidência do ISSQN nos serviços gratuitos.¹⁷ Vale dizer que o Superior Tribunal de Justiça chega a essa mesma conclusão, mas partindo do argumento da ausência de bilateralidade nos contratos em que não haja onerosidade para a parte tomadora dos serviços¹⁸.

Dessa maneira, ao sentir dos autores, o vocábulo “Advocacia” presente no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 simplesmente não pode abarcar as receitas oriundas dos honorários sucumbenciais. Assumir a inclusão dos honorários sucumbenciais no supracitado item seria afirmar a existência de um fato gerador do ISSQN por conta de um pagamento de quantia arbitrada¹⁹ pelo juízo – quantia essa, contudo, que não possui uma prestação de serviço como obrigação contraposta.

Em última análise, o item “Advocacia” da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução “serviços de qualquer natureza”, ou seja, serviços de natureza advocatícia e que, portanto, decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente. A verba sucumbencial não está inserida nesse contexto, pois não se contrapõe a uma prestação de serviço, nem tampouco está indicada de modo expresso na Lista Anexa da referida Lei Complementar.

¹⁷ Nesse sentido: BARRETO, A. F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003.

¹⁸ Nesse sentido: REsp 256.200/MG, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, j. 13/02/2001, DJ 26/03/2001

¹⁹ Ainda que esse arbitramento seja balizado pelo art. 85, §2º, do NCPC.

Último ponto legislativo a se considerar, salvo melhor juízo, é a LC 123/2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional). Veja-se o que diz o §3º, do art. 18, da citada lei, na redação dada pela Lei Complementar nº 155/2016:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário.

Já o art. 3º, §1º, da mesma lei, define o que seria Receita Bruta para os fins daquele diploma:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Recife seguiu o mesmo caminho de São Paulo, através de seu Conselho Administrativo Fiscal – CAF (processo de Consulta nº 07.83386.0.15/16). Recentemente, o município de Palmas alinhou-se a esse entendimento, culminando com a publicação da PORTARIA GAB/SEFIN Nº 41 DE 01/04/2020 (Publicado no DOM - Palmas em 6/04/2020).

Ousando discordar dos doutos auditores-fiscais das três municipalidades supracitadas, parece a estes autores que o ISS é devido sobre a “efetiva prestação do serviço” e não “em decorrência da prestação do serviço”. Em verdade, nesse caso, os honorários sucumbenciais decorrem diretamente da lei e da sucumbência propriamente dita– e não da prestação de serviço em si, como bem explanado ao longo do presente trabalho.

Ademais, interessante perceber que os municípios de São Paulo e Recife elegem como tomador do hipotético serviço o cliente do escritório vencedor da ação. Ou seja, o tomador seria a parte vencedora, ainda que não seja a responsável pelo pagamento da verba sucumbencial, tampouco haja previsão contratual de tal valor.

Já o município de Palmas vai na direção oposta, apontando como tomador o próprio responsável pelo pagamento dos honorários sucumbenciais na condenação judicial. Inclusive, há a possibilidade de o prestador não colocar o tomador na Nota fiscal, tendo, entretanto, que indicar o contratante e o responsável pelo pagamento no campo “descrição dos serviços”.

Percebe-se, assim, que se trata de discussão nova e que conta, ainda, com posições visivelmente contraditórias entre os municípios. Espera-se, a partir deste artigo, contribuir para os debates.

IV. CONCLUSÃO

Pretendeu-se, com esse breve artigo, discutir a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os honorários advocatícios sucumbenciais, seja para as sociedades não optantes pelo Simples Nacional, seja para aquelas que fizeram a opção pelo regime. Nesse intuito, revisitou-se a literatura e a evolução legislativa acerca da citada verba, assim como sobre o fato gerador do tributo, bem como os posicionamentos já esposados pelos demais entes federados. Concluiu-se que, respeitadas as posições contrárias já manifestadas por outros entes, parece absurdo advogar a tributação, pelo ISSQN, dessa remuneração, já que sua natureza jurídica é de sanção à parte sucumbente – não configurando contraprestação a qualquer prestação de serviço.

V. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, H. *O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/2003*. In: *O ISS e a LC 116*. Coord: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003

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

CASTRO, G. C. *Direito Civil: Lições*. Niteroi: Impetus, 2008

COÊLHO, M. V. F.; CAMARGO, L. H. V. *Honorários Advocatícios*. Col. Grandes Termas do Novo CPC, v. 2. Salvador, JusPodivm, 2015.

HARADA, Kiyoshi. *ISS e honorários da sucumbência*. In: http://www.lex.com.br/doutrina_27724869_ISS_E_HONORARIOS_DA_SUCUMBENCIA.aspx. Acesso em 15 de agosto de 2019.

MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

THEODORO JÚNIOR, H. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento*. 49^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

TORRES, R..L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19a ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013