



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2023

Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para prever a não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre honorários advocatícios sucumbenciais fixados em processo judicial ou arbitral.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º O art. 2º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescido de inciso IV, com a seguinte redação:

“**Art. 2º**

.....

IV - honorários advocatícios sucumbenciais fixados em processo judicial ou arbitral.

.....” (NR)

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

JUSTIFICAÇÃO

Entre os serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), encontram-se os serviços de advocacia, correspondentes ao item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar (LCP) nº 116, de 31 de julho de 2003. O presente projeto trata da controvérsia quanto à incidência desse imposto sobre os honorários de sucumbência, aqueles decorrentes de ônus processual e pagos pela parte vencida ao causídico da parte vencedora.

O Estatuto da Advocacia – Lei nº 8.906, de 1994 –, em seu art. 22, *caput*, estabelece o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento e aos de sucumbência pela prestação de serviços profissionais de advocacia aos advogados regularmente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Quanto aos honorários convencionais, decorrem de acordo de vontades entre as partes, conforme conceitua Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery (2018, p. 515):

[...] Os *honorários convencionais* são aqueles a respeito dos quais houve acordo das partes, normalmente por contrato escrito contendo as cláusulas que regulam a relação negocial entre o constituinte e o advogado constituído no que tange ao pagamento da contrapartida pela prestação dos serviços de advocacia.

No que concerne aos honorários de sucumbência, pontua Anderson Cortez Mendes *et al.* (2016, p. 02):

Os **honorários advocatícios de sucumbência**, por sua vez, têm **natureza de efeito oriundo da lei**, de natureza material, que impõe àquele vencido em sua pretensão, ainda que parcialmente, já que não mais admitida compensação (art. 85, § 14), a obrigação de pagar ao advogado da parte contrária. Independe de pedido expreso



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

das partes. Toda a sentença, na generalidade dos processos de conhecimento e cautelar, deve ostentar um capítulo regulando o custeio do processo, incluindo os honorários sucumbenciais, ainda que conclua pela ausência de sua atribuição a qualquer das partes. Atuando o advogado em prol de uma das partes ou em causa própria, **entendeu o legislador fazer o profissional jus ao pagamento em seu favor de montante em dinheiro pela parte que venha restar vencida no desfecho do processo judicial.** Não têm os honorários advocatícios de sucumbência de natureza contratual, **não correspondendo à contraprestação pelo trabalho desempenhado, atuando, em verdade, o profissional contra o vencido.** Tampouco se consubstanciam em indenização por responsabilidade civil do vencido, o qual, aliás, age no exercício regular de um direito de deduzir sua pretensão em juízo ou de se opor à pretensão contra si exercida. (grifo nosso).

Diante dessas considerações, tem-se que os honorários contratuais (ou convencionados) decorrem de livre manifestação de vontade entre cliente (tomador dos serviços), que receberá os serviços advocatícios convencionados em contrato, e o advogado (prestador do serviço), a quem caberá prestar esses serviços e receber a verba honorária avençada. Já os honorários de sucumbência decorrem da legislação processual (art. 85 do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, de 2015), consubstanciados num ônus a ser suportado pela parte vencida, que pagará determinada quantia arbitrada pelo Poder Judiciário ao advogado da parte vencedora.

Nas respostas habitualmente oferecidas pelos municípios a consultas formuladas por contribuintes advogados, é possível constatar que o denominador comum para incidência de ISS sobre a verba de sucumbência é sua derivação da relação obrigacional firmada entre o profissional prestador do serviço (advogado) e o cliente vencedor da demanda. Infere-se que, apesar dos honorários de sucumbência decorrerem de norma processual (ônus processual decorrente de lei), por se tratar de verba oriunda de um contrato de prestação de serviços, isso, por si, justificaria a incidência do ISS sobre essa verba.

Todavia, essa premissa está desprovida de fundamento, considerando a distinção entre os honorários contratuais e os sucumbenciais e, principalmente, sob o prisma civilista de prestação de serviços.



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

A situação ganha complexidade quando se tentar identificar o vínculo obrigacional (prestação de serviço) entre o advogado da parte vencedora do processo (credor da verba honorária de sucumbência) e a parte vencida da demanda (devedor dessa verba). Diante disso, quem seria o sujeito ativo (tomador dos serviços) e o sujeito passivo (prestador) dessa obrigação de fazer, apta a atrair a incidência do ISS?

Justamente 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.

Objetivando refutar a incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência, foi elaborado Parecer Jurídico pela OAB – Seção do Paraná, no processo de Consulta nº 6410/2019, de 21 de março de 2019, que afirma a inviabilidade da extensão do item 17.14 da Lista Anexa à LCP nº 116, de 2003, para abranger os honorários de sucumbência. Vejamos:

Nem se diga que a referência ao vocábulo “Advocacia” pelo item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é suficiente para concluir, de modo rasteiro, que a sucumbência se encontra implícita no mesmo. Nesse caso, além de se contrariar todo o rol de argumentos extraídos do Direito Privado em relação à bilateralidade e referibilidade do contrato de prestação de serviços advocatícios visando fins estritamente arrecadatários, e por conseguinte o artigo 110 do Código Tributário Nacional – CTN, estar-se-á pretendendo aplicar interpretação extensiva no âmbito do Direito Tributário, prática esta vedada não só pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária (artigo 150, I, CF88), mas, igualmente, pelos artigos 111 e 112, também do CTN.

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 equivale a serviço, e, tampouco, está indicada de modo expreso na Lista Anexa da referida Lei Complementar. Até porque, se assim fosse, a previsão da Lista deveria ser “Advocacia e verba sucumbencial dela decorrente”, o que não tem, frente ao *aspecto*



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

material e à base de cálculo do ISS qualquer sentido diante das considerações acima consignadas.

Verifica-se que um dos fundamentos da não incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência é a ausência de vínculo obrigacional com natureza econômica e sinalagmática entre o advogado da parte vencedora e a parte vencida na demanda, já que o item 17.14 da lista de serviços sujeitos ao ISS deve se restringir aos honorários contratuais, sob pena de alterar conceito e formas do direito privado, indo de encontro ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 1966).

Não obstante, a relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência decorre da aplicação direta da legislação processual civil, sem vínculo ou manifestação de vontade para ensejar uma prestação de serviços, que é núcleo essencial da regra matriz de incidência do ISS. Nesse sentido, pontua Kiyoshi Harada (2018, *online*)¹:

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.

Inclusive, a conceituação de “serviços” aptos a serem tributados pelo ISS foi objeto de discussão por parte do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121², fixando-se sua regra matriz de incidência numa obrigação de fazer. Confira-se excerto dos Votos do Ministro Marco Aurélio e Ministro Celso de Mello, respectivamente:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituo, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem

¹ HARADA, Kiyoshi. ISS. Exame do subitem 17.14 da lista de serviços. **Harada Advogados Associados**, São Paulo, 26 mar. 2018. Disponível em: <<https://haradaadvogados.com.br/iss-exame-do-subitem-17-14-da-lista-de-servicos/>>. Acesso em: 05 jun. 2021.

² **RE 116121**, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: **MARCO AURÉLIO**, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfinim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

[...]

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.

Essa conceituação de serviços sofreu evoluções no âmbito do próprio STF, especialmente, no julgamento do RE nº 651.703³, adotando-se um viés econômico, conforme se extrai do seu inteiro teor:

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de "serviços" no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de "obrigação de fazer", vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com

³ RE 651.703, rel. min. Luiz Fux, P, j. 29-9-2016, DJE 86 de 26-4-2017, Tema 581.



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Veja-se que, mesmo com a evolução do conceito de serviços tributáveis pelo ISS, não se perde de vista a essencialidade contraprestacional de proporcionar um benefício econômico ao tomador dos serviços, conforme pontua Leandro Paulsen (2017, p. 383):

[...] Pode-se dizer que se trata de um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação.

Nesse prospecto, quanto ao núcleo de incidência do ISS aos honorários de sucumbência, não se verifica a prestação de serviços ou proveito econômico do proporcionado pelo advogado da parte vencedora para a parte sucumbente do processo judicial, já que o proveito econômico e obrigacional já foi estabelecido, internamente, entre o advogado vencedor e o seu cliente, por meio do contrato de prestação de serviço (este, sim, com correta incidência do ISS); contrato este que, quando firmado, certamente não indica o valor da sucumbência, que é incerto e eventual, por depender de arbitramento ou fixação pelo Poder Judiciário. Ou seja, a sucumbência não decorre de vontade das partes ou de deveres recíprocos (não engloba a base de cálculo dos honorários contratuais).

Nesse vértice, não se vislumbra a existência de um tomador de serviços, visto que a parte sucumbente paga honorários ao advogado da parte vencedora por obrigação imposta pela lei, sem ter recebido para isso nenhuma vantagem econômica ou utilidade por parte desse profissional advogado (credor), afigurando-se, em verdade, numa obrigação de “dar” imposta pela legislação processual, que não sofre incidência de ISS. Sobre obrigação de dar, pontua Pablo Stolze (2017, p. 227):

As obrigações de dar, que têm por objeto prestação de coisas, constituem na atividade de dar (transferindo-se a propriedade da coisa), entregar (transferindo-se a posse ou detenção da coisa) ou restituir (quando o credor recupera a posse ou detenção da coisa entregue ao devedor).



SENADO FEDERAL

Gabinete da Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA

De igual modo, não se afigura razoável a emissão da nota fiscal “*em nome do cliente com quem o consulente firmou contrato de prestação de serviços, não importando se quem arcou financeiramente com o pagamento foi um terceiro, no caso, a parte sucumbente na ação*”, visto que subverte a lógica da sujeição passiva da relação tributária. Isso porque o fato gerador já foi praticado entre o cliente e seu advogado quando da celebração do contrato de prestação de serviços e execução dos serviços ali convencionados.

A argumentação de incidência do ISS sob a justificativa de ser uma verba decorrente do contrato de prestação de serviços advocatícios celebrado entre o profissional e seu cliente não se mostra, pois, sólida, sob pena de afigurar verdadeiro emprego da analogia para incluir como hipótese de incidência do referido imposto os honorários de sucumbência, em ofensa ao disposto no art. 108, § 1º, do CTN. O item 17.14 da Lista Anexa à LCP nº 116, de 2003, preceitua apenas o termo “advocacia”, que não dá margem à interpretação extensiva ou analógica, devendo se restringir aos honorários contratuais pagos em decorrência da efetiva prestação de serviços e de utilidade trazida ao tomador (contratante).

Para corrigir essa distorção, de forma a tornar explícita e inequívoca a diferença apontada, este projeto de lei complementar propõe a inclusão das verbas sucumbenciais entre as hipóteses de não incidência arroladas no art. 2º da LCP nº 116, de 2003.

Diante da importância da matéria, pedimos o apoio dos nobres Senadores para a sua aprovação.

Sala das Sessões, de dezembro de 2023.

Senadora PROFESSORA DORINHA SEABRA