

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

João Gabriel Pinheiro Machado Barros

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E HONORÁRIOS DE  
SUCUMBÊNCIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA**

Porto Alegre

2024

João Gabriel Pinheiro Machado Barros

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E HONORÁRIOS DE  
SUCUMBÊNCIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para a  
obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Jurídicas e Sociais.

Orientador(a): Prof. Dr Arthur Maria  
Ferreira Neto.

Porto Alegre

2024

João Gabriel Pinheiro Machado Barros

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em 20 de fevereiro de 2024.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Cassiano Menke  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Éderson Garin Porto  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Aos meus avôs, Taio e Ruy, que tanto gostariam de celebrar comigo essa conquista.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, à minha mãe, a grande fonte de amor e incentivo que tenho na vida. Obrigado por sempre comemorar as minhas vitórias, por sempre acreditar em mim e por ser essa brilhante profissional do Direito, que me inspira com a dedicação e amor ao que faz. Agradeço ao meu pai, que é meu modelo e inspiração desde a infância. Obrigado por todo o carinho, por sempre estar presente e por me ensinar que as adversidades da vida podem ser enfrentadas com calma e sabedoria. Ao meu irmão, Pedro Henrique, pela parceria, pela companhia e por ser meu melhor amigo nessa vida; a tua potência e determinação me enchem de orgulho.

À minha dinda, Rosana, por me ensinar que os sonhos são para ser perseguidos, onde quer que eles estejam. À minha querida Vó Rosária, por todo o carinho, viagens e boas risadas compartilhadas. À minha querida Vó Lorena, por todo amor e dedicação comigo e com a família. Aos meus tios, tias, primos e primas, pelo apoio e carinho compartilhados nessa jornada.

Aos meus amigos da 2019/1, pois sem eles teria sido bem mais difícil; em especial aos meus irmãos do grupo “Advogados”. Aos demais amigos da faculdade, da Atlético, da LADT, do Elite F.C e da vida, por tornarem esse caminho mais leve. A todo o pessoal do escritório Rafael Pandolfo Advogados Associados, por terem me ensinado tanto e contribuído enormemente na minha formação profissional. Por fim, agradeço ao Professor Arthur Maria Ferreira Neto, pela orientação neste trabalho e por todo o conhecimento partilhado, bem como aos demais professores e funcionários da Faculdade de Direito pela troca e aprendizado.

## RESUMO

O presente trabalho tem o escopo de analisar a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os valores recebidos pelos profissionais da advocacia a título de honorários sucumbenciais. Recentemente, diversos municípios brasileiros passaram a lavrar autos de infração em face de escritórios e advogados autônomos para efetuar a cobrança do referido imposto sobre as verbas sucumbenciais por eles recebidas, sob o fundamento de que tais valores fazem parte do preço do serviço advocatício, integrando a base de cálculo do imposto. Todavia, a análise das características do ISSQN, somado às peculiaridades envolvidas no pagamento de honorários advocatícios de sucumbência, indicam que tais valores podem não se incluir no âmbito de incidência do imposto municipal. Ademais, a possível cobrança do imposto sobre tais valores gera uma reflexão acerca da emissão de notas fiscais de serviço, uma vez que tal documento exige o preenchimento de alguns campos que são bastante nebulosos quando se trata do recebimento de honorários advocatícios de sucumbência. Assim, o presente trabalho busca examinar o escopo de incidência do ISSQN para aferir se é viável, ou não, a cobrança do tributo sobre a verba sucumbencial auferida pelos advogados e escritórios de advocacia.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Honorários de Sucumbência. Nota Fiscal.

## **ABSTRACT**

This project aims to analyze the possibility of the Incidence of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) on the amounts received by legal professionals as succumbence fees. Recently, several Brazilian municipalities have begun to issue infraction notices against law firms and independent lawyers to collect the municipal tax over the succumbence fees received by them, on the grounds that such amounts are part of the price of legal services, integrating the tax base. However, the analysis of the characteristics of the ISSQN, coupled with the peculiarities involved in the payment of succumbence fees, indicates that such amounts may not fall within the scope of municipal tax incidence. Furthermore, the potential taxation of such amounts prompts reflection on the issuance of service invoices, as this document requires the completion of some fields that are quite nebulous when it comes to receiving succumbence fees. Thus, this project seeks to examine the scope of the ISSQN incidence to assess whether the tax collection on the succumbence fees earned by lawyers and law firms is feasible or not.

**Palavras-chave:** Tax on Services of Any Nature. Succumbence Fees. Invoice.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

CC/16 – Código Civil de 1916

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CPC/15 - Código de Processo Civil de 2015

CPC/73 – Código de Processo Civil de 1973

CTN – Código Tributário Nacional

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC 116/03 – Lei Complementar nº 116/2003

NFS-e – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

RFB – Receita Federal do Brasil

RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b> .....	11
2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	11
<b>2.1.1 A regra de competência constitucional do ISSQN</b> .....	11
<b>2.1.2 Definição do vocábulo “serviço”</b> .....	16
<b>2.1.3 Função da Lei Complementar na regulação do ISSQN</b> .....	20
2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN.....	24
<b>2.2.1 Aspecto Material</b> .....	25
<b>2.2.2 Aspecto Espacial</b> .....	26
<b>2.2.3 Aspecto Temporal</b> .....	28
<b>2.2.4 Aspecto Pessoal</b> .....	30
<b>2.2.5 Aspecto Quantitativo</b> .....	31
2.3 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “PREÇO” E A RELEVÂNCIA DA NATUREZA BILATERAL DO SERVIÇO.....	33
<b>3 INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE A VERBA HONORÁRIA SUCUMBENCIAL</b> ....	37
3.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA .....	37
<b>3.1.1 Histórico da disciplina legal dos honorários sucumbenciais</b> .....	37
<b>3.1.2 Diferença entre as espécies de honorários advocatícios</b> .....	42
3.2 IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA.....	44
<b>3.2.1 Não enquadramento da verba sucumbencial na concepção de preço do serviço</b> .....	45
<b>3.2.2 Inexistência de relação jurídica entre advogado e sucumbente</b> .....	47
<b>3.2.3 Hipóteses de recebimento de honorários sucumbenciais sem a prestação de serviço</b> .....	51
<b>3.2.3.1 Caso dos advogados atuantes em causa própria</b> .....	51
<b>3.2.3.2 Caso dos advogados públicos</b> .....	53
3.3 EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO PARA O RECEBIMENTO DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA .....	55

3.3.1 Operacionalização da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) .....	56
3.3.2 Inviabilidade do correto preenchimento das notas fiscais na hipótese de recebimento de honorários sucumbenciais .....	59
<b>4 CONCLUSÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Recentemente, diversos municípios brasileiros começaram a lavrar autuações em face de escritórios de advocacia para exigir o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os honorários de sucumbência recebidos em processos judiciais. Ao argumento de que a verba sucumbencial é recebida, diretamente, em razão da prestação do serviço advocatício, as fiscalizações municipais vêm exigindo a emissão de nota fiscal e a tributação desses valores, da mesma maneira que ocorre com os honorários contratuais.

Os contribuintes, por sua vez, entendem que a verba sucumbencial não faz parte do preço cobrado pelo serviço, diferentemente dos honorários contratuais (que seriam valores de natureza diversa), de tal sorte que não poderiam compor sua base de cálculo. Além disso, pontuam que o advogado não mantém qualquer relação comercial com o sucumbente, não havendo que se falar, nesses casos, em pagamento por serviço prestado.

Certo é que tal situação tem um potencial impacto muito grande na vida dos advogados, que muitas vezes têm a maior parte de seus rendimentos advindas de honorários sucumbenciais, e também nas questões financeiras dos municípios brasileiros, cuja arrecadação é diretamente dependente do ISSQN. Trata-se, contudo, de uma discussão bastante recente e embrionária, que conta com jurisprudência ainda bastante tímida nos Tribunais. Disso tudo se conclui a relevância da presente discussão e, nesse contexto, este trabalho buscará analisar a possibilidade - ou não - dessa incidência.

O presente trabalho está dividido em duas partes. A primeira, de caráter geral, abordará os aspectos conceituais concernentes ao ISSQN, passando pelo fundamento constitucional do imposto, pela natureza da prestação de serviço na Constituição Federal e, por fim, pela função da Lei Complementar na regulação do imposto.

Ainda na primeira parte, para melhor compreensão do tributo em análise, será abordada a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ISSQN, passando pelos cinco aspectos que compõem sua RMIT. Especificamente quanto ao aspecto

quantitativo, sobre o qual recai o foco da presente controvérsia, será feita uma abordagem específica sobre o termo “preço” e a relevância da natureza bilateral inerente à prestação de um serviço.

Na segunda parte, de caráter específico, o trabalho analisará a incidência do ISSQN sobre a verba sucumbencial. Preliminarmente, serão abordados os aspectos conceituais dos honorários de sucumbência, passando pelo histórico de sua evolução legislativa ao longo dos anos e adentrando, posteriormente, à natureza jurídica desses valores, fator que é de extrema relevância para a compreensão e definição da presente controvérsia.

Após, será abordada a possibilidade de incidência do imposto no caso em análise, examinando o suposto enquadramento da verba sucumbencial na concepção de preço do serviço. Por fim, serão abordados alguns fatores decisivos para a presente discussão, como a necessidade de existência de uma relação entre advogado e sucumbente e, ao final, a viabilidade operacional do pagamento do tributo nesses casos, considerando o funcionamento e a legislação vigentes acerca da emissão de notas fiscais de serviço.

## **2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Consoante adiantado no tópico introdutório, a primeira parte do presente trabalho tratará de abordar aspectos e fundamentos unicamente concernentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Antes de adentrar à parte específica do trabalho, é de serão estabelecidas premissas importantes acerca do imposto controvertido, permitindo uma melhor avaliação acerca possibilidade de incidência sobre os honorários advocatícios sucumbenciais.

### **2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Na linha apresentada, é fundamental iniciar pela abordagem dos aspectos constitucionais e legislativos relacionados ao imposto em análise. Para isso, o presente tópico buscará tratar, no primeiro momento, do fundamento constitucional do ISSQN e da regra de competência tributária outorgada pela Constituição Federal do Brasil (CF/88) quando dispõe sobre o imposto.

Ademais, serão demonstrados os fatores que envolvem definição conceitual de serviço para fins de incidência do ISSQN, uma vez que tal definição é de suma importância para a compreensão da incidência do imposto. Por fim, o tópico versará sobre o papel desempenhado pela lei complementar no sistema tributário brasileiro e, após, sua aplicação específica ao caso do ISSQN, a partir de um exame da Lei Complementar nº 116/2003 (LC 116/03), que cuida de regular o imposto a nível nacional.

#### **2.1.1. A regra de competência constitucional do ISSQN**

Embora a Constituição Federal seja bastante minuciosa e abrangente na matéria tributária, esta acabou por limitar-se a conferir competências legislativas para que o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas dos Estados ou as Câmaras

Municipais criassem os diversos tributos<sup>1</sup>. Dessa forma, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, o constituinte concedeu parcelas desse poder de instituição a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passam a exercer essa competência de modo exclusivo<sup>2</sup>.

A competência tributária do ISSQN, então, é conferida aos diversos municípios brasileiros a partir de uma outorga ofertada pela Constituição Federal, que consiste na concessão, a um ente federativo, da possibilidade de instituir, modificar ou extinguir tributos dentro de seu território<sup>3</sup>. O professor Paulo de Barros Carvalho precisamente define:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos<sup>4</sup>.

Desse modo, a competência tributária pode ser encarada como uma aptidão ou autorização constitucional para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência<sup>5</sup>. No exercício de tal competência, os entes políticos gozam do direito de dispor não apenas sobre a criação, mas também sobre a arrecadação e a fiscalização de tributos em seu território<sup>6</sup>.

A competência tributária carrega como características essenciais a privatividade, a indelegabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade do exercício<sup>7</sup>. Adiante neste tópico, será abordada a aplicação de tais propriedades ao caso do ISSQN.

Dentro desse contexto, cumpre frisar que os entes públicos, quando lhes é conferida a competência tributária, somente possuem a prerrogativa de definir tributos

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 120.

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 257.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 218.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 218.

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 70.

<sup>6</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. p. 343.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 522.

e suas espécies dentro do âmbito das próprias definições constitucionais, devendo se ater ao conteúdo mínimo contido no diploma constitucional que lhe outorgou competência, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade<sup>8</sup>. Acerca do ponto, assim elucida Roque Carrazza:

O legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados formam o mínimo necessário (o átomo), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação in abstracto dos tributos<sup>9</sup>.

Nessa linha, Humberto Ávila ensina que as regras de competência descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nestas regras<sup>10</sup>. O autor conclui que os termos utilizados nas regras de competência, assim, encerram verdadeiros núcleos de significado interpretativo que são de observância obrigatória ao legislador infraconstitucional<sup>11</sup>.

Dentro desse contexto, então, tratando especificamente do ISSQN, a Constituição tratou de conferir competência aos entes municipais para a instituição do imposto, além de estabelecer que os serviços tributados devem ser definidos pela própria lei complementar municipal. É o que está disposto no art. 156, inciso III, cujo conteúdo se colaciona:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 518.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 518.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, 2005. p. 121.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 123.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

I—fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II—excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III—regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados<sup>12</sup>.

Note-se que o texto constitucional já delimita, no inciso III do dispositivo em comento, a ocorrência fática sobre a qual será possível a tributação pelo ISSQN pelos municípios. Segundo Aires F. Barreto, o constituinte, nesse ponto, denota e destaca a hipótese de incidência do imposto pela menção à atividade humana, consistente na prestação de serviços<sup>13</sup>.

Conforme leciona José Souto Maior Borges, a partir da regra de competência constitucional do ISSQN nascem duas normas distintas: uma direcionada à União, que determina a elaboração de uma lei complementar que regule o imposto e indique os serviços tributáveis, e outra direcionada aos municípios, que confere a atribuição de competência para dispor sobre o imposto no âmbito de seu território<sup>14</sup>.

Pontua-se que o comando direcionado à União foi suprido com a edição da Lei Complementar 116/2003, que tratou de regular o imposto e revelar a lista de serviços sobre os quais incide o imposto, e a qual será mais detalhadamente abordada no subtópico III.

Quanto à atribuição conferida aos Municípios, sabe-se que são dotadas de algumas características essenciais e inerentes à sua realização, como já referido anteriormente. Trata-se dos atributos da privatividade, indelegabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício<sup>15</sup>. O ISSQN não foge à regra, e sua atribuição constitucional se atém às mesmas características, conforme se detalhará.

---

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 jan. 2024.

<sup>13</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p 37.

<sup>14</sup> BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência para instituir o ISS. *In* TORRES, Heleno Taveira (organ.). ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004. p. 17.

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 522.



Primeiramente, os Municípios são dotados de *privatividade* na criação do ISSQN, o que acarreta a sua exclusividade e a impossibilidade do exercício desse direito por qualquer um que não tenha recebido a outorga<sup>16</sup>. Impossível, portanto, por exemplo, a instituição do imposto por Município que não se encontre no âmbito territorial da prestação do serviço.

Na mesma linha de raciocínio, a característica da *indelegabilidade* impede a transferência do direito à criação do imposto a outra pessoa política, devendo ser observada precisamente a atribuição conferida pelo diploma constitucional<sup>17</sup>. Cumpre frisar que é possível a delegação da responsabilidade de arrecadação ou fiscalização tributária a outro ente, sendo vedada apenas a transferência da prerrogativa de criação do imposto<sup>18</sup>.

A competência tributária do ISSQN também segue a propriedade da *inalterabilidade*, que veda ao Município a possibilidade de modificar a matéria tributável pelo imposto instituído, uma vez que esta já é previamente definida e delimitada pelo texto constitucional. Inadmissível, por exemplo, que se passe a considerar como fato gerador, para fins de incidência do imposto municipal, as atividades de industrialização, as quais são tributadas pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - disciplinado pelo art. 153, IV da CF/88 - e que fogem inteiramente do escopo do ISSQN<sup>19</sup>.

Na sequência, tem-se a característica da *irrenunciabilidade* da competência tributária. Significa dizer, para o caso do ISSQN, que não é conferida ao Município a possibilidade de editar lei municipal negando, dispensando ou renunciando sua competência de instituir o ISSQN, exatamente porque se trataria de norma hierarquicamente inferior à CF/88 e sem o condão de desnaturar uma atribuição por ela conferida<sup>20</sup>.

A vedação acima não pode ser confundida e também não invalida a característica da *facultatividade do exercício* da competência tributária. Aqui, tem-se que o interesse pela instituição do imposto é exclusivo e absoluto do ente municipal,

---

<sup>16</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ISS Teoria e Prática. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2023. p. 16.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 293.

<sup>19</sup> MELO, *op. cit.*, p. 17.

<sup>20</sup> MELO, *op. cit.*, p. 17.

de tal sorte que a edição de norma criadora do ISSQN é uma faculdade. De acordo com esse pressuposto, a mera inércia legislativa na criação do imposto é possível e não encontra qualquer vedação constitucional, embora não seja conveniente, na prática, para qualquer município, deixar de arrecadar os valores advindos dessa tributação<sup>21</sup>.

Seguindo todos esses pressupostos e requisitos, é concretizada a competência tributária do ISSQN, estando os Municípios aptos a atuarem na instituição e regulação do imposto municipal. Tem-se, portanto, uma verdadeira outorga de competência constitucional aos municípios para legislarem e instituírem o imposto em questão, e estes detêm o poder de criação do imposto dentro de seu território por meio de lei local.

### **2.1.2. Definição do vocábulo “serviço”**

Em que pese a Constituição tenha expressamente delimitado, quando versa sobre a atribuição de competência, a incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços, o texto constitucional não tratou de definir o que seria, no âmbito conceitual, um serviço tributável pelo imposto municipal<sup>22</sup>. Para além da outorga de competência, a realidade é que o constituinte não cuidou de indicar precisamente o conceito de serviço, deixando de definir de forma explícita quais seriam as atividades tributáveis pelo ISSQN<sup>23</sup>.

Nesse contexto, fato é que não existe uma definição oficial para conceito de serviço, tampouco um consenso doutrinário ou decisão terminativa capaz de exaurir a discussão. Sendo assim, se buscará abordar um breve histórico da definição do vocábulo e, após, algumas relevantes concepções doutrinárias que podem auxiliar na compreensão da ideia de prestação de serviço.

Quando da promulgação da Constituição Federal, já existia vigente uma utilização do termo serviço pelo Código Civil de 1916 (CC/16). O que dispunha o antigo

---

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ISS Teoria e Prática. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2023. p. 17.

<sup>22</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005. p. 189.

<sup>23</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 31.

Código, através de seu art. 1216, era que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”<sup>24</sup>.

Pontes de Miranda asseverou que, da interpretação do referido dispositivo legal, extrai-se a conclusão de que “servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado”<sup>25</sup>. Percebe-se, a partir disso, uma inclinação à conceituação do serviço tendo como núcleo a ocorrência de uma obrigação de fazer, em oposição às obrigações de dar.

As obrigações de dar, conforme conceitua Orozimbo Nonato, são aquelas que caracterizam-se pela entrega de uma coisa ao credor, enquanto as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, sendo estes quaisquer atos que não configurem a entrega de algo<sup>26</sup>. Maria Helena Diniz elucida acerca do objeto da prestação do serviço, que consistiria exatamente nessa obrigação de fazer:

O objeto da prestação de serviço é uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de uma atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial<sup>27</sup>.

Humberto Ávila leciona que tal significação de serviço, exposta no CC/1916, acabou sendo incorporada pela Constituição quando da sua promulgação, uma vez que esta não modificou o conceito através de uma definição estipulativa e nem o precisou por meio de uma redefinição<sup>28</sup>.

De toda forma, ocorre que a LC 116/03, que recebeu a outorga constitucional de competência e encarregou-se de dispor sobre o ISSQN - e a qual será mais detalhadamente abordada no subtópico seguinte - também não tratou de definir o

---

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1916. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l3071.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm). Acesso em: 14 jan. 2024.

<sup>25</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte Especial – Direito das Obrigações: Contrato de Locação de Serviços. Contrato de Trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964. p. 3.

<sup>26</sup> NONATO, Orozimbo. Curso de Obrigações, v. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1958. p. 287.

<sup>27</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. v. 3. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 278.

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

conceito de serviço para fins de tributação pelo imposto municipal. A Lei Complementar somente arrolou em lista anexa os serviços tributáveis, sem cuidar exatamente de estabelecer seu conceito.

Parte da doutrina, inclusive, entende que a LC 116/03 incorre em inconstitucionalidade ao deixar de conceituar o vocábulo “serviço”, uma vez que o mandamento constitucional para que a lei complementar venha a “definir” os serviços seria sinônimo de uma obrigação de conceituar tal termo, e não meramente discriminar as atividades que são tributáveis na prática<sup>29</sup>. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a técnica do conceito se opõe à técnica da lista, dispensando-a”<sup>30</sup>.

De toda forma, não havendo definição constitucional ou legal precisa acerca do conceito de serviço, resta ao intérprete a prerrogativa de atribuir sentido à expressão “serviços de qualquer natureza”, trazida pelo constituinte<sup>31</sup>. Nesse ponto, diversas são as interpretações doutrinárias acerca da conceituação do serviço e da prestação do serviço, e tais compreensões acabam servindo para auxiliar e direcionar o estudo acerca da incidência do imposto.

Conforme as lições de Ricardo Guastini, os textos normativos e o uso comum dos juristas devem ser o norte para a busca das significações e conceituações próprias do discurso jurídico, em contraponto às definições restritivas encontradas nos dicionários<sup>32</sup>. Nesse sentido, a interpretação e a conceituação não podem ser uma mera descrição de significados preexistentes, mas devem ser sentidos construídos a partir da interpretação<sup>33</sup>.

Especificamente em relação ao ISSQN, é valiosa a contribuição de Aires F. Barreto, que tem compreensão formada nesse mesmo sentido:

“Traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS - que esgote o domínio da competência atribuída aos Municípios - exige, inicialmente, a conceituação de serviço, no plano constitucional. De nada

---

<sup>29</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 528.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 529.

<sup>31</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto Sobre Serviços na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 114.

<sup>32</sup> GUASTINI, Ricardo. Distinguiendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 229.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 52.

vale, juridicamente, defini-lo consoante sua acepção vulgar; o que importa, do ponto de vista jurídico, é buscar seu enquadramento dentro dos parâmetros constitucionais. Isto porque, examinando-se o contexto sistemático da Constituição chegar-se-á a um conceito de serviço que não é rigorosamente igual ao conceito vulgar. Em outras palavras: o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo”<sup>34</sup>.

Para o autor, a definição do vocábulo serviço consiste primordialmente em um trabalho ou esforço humano desempenhado em favor de terceiros<sup>35</sup>. Leandro Paulsen define serviço como sendo um fazer específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, e não como simples meio para outra prestação<sup>36</sup>. Ainda, para Hugo de Brito Machado, o termo “serviço” guarda vários significados diversos, mas dentre eles a ideia de ser uma ação que supre uma necessidade.<sup>37</sup>

Vale destacar, entretanto, o ensinamento de José Eduardo Soares de Melo no sentido de que o cerne da materialidade do ISSQN não se restringe ao vocábulo “serviço”, mas sim à efetiva prestação de serviço, que está indissociavelmente ligada a uma obrigação de fazer<sup>38</sup>. O autor acrescenta, nessa mesma linha, que somente a análise da concreta prestação do serviço é que tem “a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração”<sup>39</sup>.

Aires F. Barreto, à vista disso, elucida a ideia do serviço tributável pelo ISSQN de maneira mais detalhada e minuciosa, arrolando os atributos essenciais e indispensáveis que costumam ser considerados para a caracterização de uma prestação de serviço:

- (i) Houver o desempenho de atividade: deverá haver um esforço humano, uma intensificação de forças físicas, intelectuais ou morais para realização de uma tarefa. Não há que se falar em serviço em não havendo um comportamento humano para realização de um trabalho;
- (ii) Seja economicamente apreciável: decorre do princípio da capacidade contributiva. Deverá a atividade ser passível de mensuração econômica, de

<sup>34</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 291.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 291.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 6. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 283.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listados no anexo da LC nº 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira, ISS na Lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manoele, 2004. p. 17.

<sup>38</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo: Dialética, 2000. p. 29.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 38.

forma que ocorrendo gratuidade na sua prestação ou não sendo aferível valor algum, poderá ser considerado serviço, mas não um serviço tributável;

(iii) Produtiva e de utilidade: o resultado dessa atividade deverá trazer proveito ao destinatário, deverá ser de alguma forma útil ao mesmo;

(iv) Para outrem: impossível se pensar em uma prestação de serviço onde não haja um destinatário, visto que este é o personagem essencial da prestação. Em uma prestação de serviço, alguém sempre prestará serviço para outra pessoa, onde teremos a figura do prestador e do tomador desse serviço;

(v) Sem subordinação: em havendo subordinação, a prestação de serviço se caracterizará como uma relação de emprego, a qual não poderá ser tributada pelo ISS;

(vi) Sob regime de direito privado: cristalino é que se o serviço for prestado sob regime de direito público, será qualificado como serviço público, sendo imune, portanto, a tributação, por estar acobertado pela imunidade constitucionalmente atribuída. O objeto do contrato de prestação de serviços deverá ser livremente pactuado entre tomador e prestador de serviços, que estarão em pé de igualdade na relação contratual. O contrato revelará uma obrigação de fazer, onde o prestador figurará na posição de devedor: deverá praticar um ato consistente em uma obrigação de fazer.

(vii) Com o objetivo de remuneração/contraprestação: a atividade prestada deverá ter por fim uma contraprestação financeira, que corresponde exatamente à mensuração econômica dessa atividade;

(viii) Que não pertença à competência de outra pessoa política de direito interno: é evidente que para ser tributável pelo ISS, o serviço não poderá estar abarcado na competência de outros entes federados<sup>40</sup>.

Assim sendo, embora a legislação competente não trate de conceituar o vocábulo *serviço*, é possível que se parta de diversas definições e premissas comuns que auxiliam a compreender sua abrangência e incidência prática. Tal entendimento é fundamental para que não ocorra a tributação do ISSQN sobre atividades que não se enquadram na ideia essencial de prestação de serviço, ainda que esta não tenha sido expressamente delimitada pelo legislador.

### 2.1.3. Função da Lei Complementar na regulação do ISSQN

Consoante já demonstrado, a Constituição Federal, em seu art. 156, III, expressamente delega a futura lei complementar a definição dos serviços tributáveis pelo ISSQN. Antes de adentrar às particularidades do imposto municipal, cumpre

---

<sup>40</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 66, 1995. p. 113-114.

observar que a própria Constituição, em seu art. 146, já tratou de definir os papéis concernentes às leis complementares, de maneira geral:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239<sup>41</sup>.

A Constituição Federal, nesses casos, delega à lei complementar a função precípua de complementar e preencher eventuais lacunas contidas nas disposições constitucionais, desde que atue em alinhamento e observância ao conteúdo constitucional<sup>42</sup>.

Leandro Paulsen assevera que as leis complementares carregam a incumbência de dar homogeneidade aos regramentos básicos da tributação<sup>43</sup>. Sendo assim, no momento em que recebe a outorga de competência constitucional para tratar de disposições gerais de Direito Tributário, a lei complementar adquire, por conseguinte, o papel de atuar na harmonização do sistema e de evitar a desordem normativa<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 dez. 2023.

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 168.

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 228.

<sup>44</sup> MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei complementar e Normas Gerais em Matéria Tributária, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. p. 153.

Acerca do ponto, Aliomar Baleeiro elucida que a lei complementar pode cumprir o papel de suprir a Constituição Federal, mas não de substituí-la ou sobrepor-se a ela, e em hipótese alguma pode modificar o sentido do que já está constitucionalmente posto<sup>45</sup>. Pode-se entender a lei complementar como um instrumento que tem o escopo de aplicar e desenvolver dispositivos constitucionais<sup>46</sup>. É valiosa a contribuição de Roque Carrazza acerca do ponto:

As leis complementares devem “colorir”, de novos e mais intensos matizes, as linhas por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor ‘limitações ao poder de tributar’ e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Tais linhas divisórias (intransponíveis) já existem: foram traçadas pelas mãos cuidadosas do constituinte. A lei complementar, referida no art. 146 em pauta, só pode torná-las mais nítidas<sup>47</sup>.

Nesse contexto, infere-se que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais ou regular limitações que já se encontram previamente dispostas no próprio texto constitucional<sup>48</sup>. Por consequência, pode-se concluir que a lei complementar não possui o condão de promover inovações, ampliações ou restrições sobre aquilo que já encontra-se estabelecido pela Constituição Federal<sup>49</sup>.

Para o ISSQN, em observância aos dispositivos constitucionais, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, que cuida de regular e estabelecer diretrizes relativas ao imposto em território nacional. Assim, partindo das premissas já elencadas acerca das funções e limitações de atuação da lei complementar, é lógica a conclusão de que a LC 116/03 não tem a prerrogativa de ampliar a concepção de serviço constitucionalmente posta. Aires F. Barreto é preciso ao destacar as balizas legais de abrangência da referida Lei:

A expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento, a lei complementar possa dizer que é serviço a operação

<sup>45</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 444.

<sup>46</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Lei Complementar: Teoria e Comentários. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro do Direito Constitucional, 1999. p. 27.

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 819.

<sup>48</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 177.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 178.



mercantil industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradoras de serviço, não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar<sup>50</sup>.

Sendo assim, a referida legislação cuidou de dispor acerca de elementos que envolvem o ISSQN e que não encontravam-se lá disciplinados, em cumprimento à delegação constitucional e respeitando os limites estabelecidos. Assim, a LC 116/03 trata de estabelecer diversos outros aspectos fundamentais da regulação e da instituição do ISSQN.

Conforme se atestará nos tópicos seguintes, quando da abordagem da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISSQN, a LC 116/03 tratou de definir, por exemplo, o fato gerador do imposto municipal, que consiste na prestação de serviços constantes na Lista Anexa à Lei Complementar<sup>51</sup>. Estabeleceu, também, o local de incidência do imposto, que corresponde, em regra, ao local de estabelecimento do prestador do serviço.<sup>52</sup>

Além disso, a LC 116/03 define a base de cálculo do ISSQN, a qual equivale ao preço do serviço prestado, bem como estipulou limitações à quantificação de suas alíquotas, definindo os percentuais mínimos e máximos.<sup>53</sup> Na mesma linha, ainda versa sobre os sujeitos envolvidos na relação tributária do imposto, definindo os municípios e o Distrito Federal na condição de sujeito ativo e o prestador do serviço na condição de sujeito passivo.<sup>54</sup>

A LC 116/03 ainda tratou de elencar os serviços que podem ser tributados pelos ISSQN, incluindo uma lista anexa ao seu conteúdo normativo. Na prática, os municípios seguem essa relação de serviços de maneira taxativa, ou seja, não ampliando o escopo de incidência do imposto para atividades não listadas pela lei complementar.

---

<sup>50</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182.

<sup>51</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

<sup>53</sup> *Ibidem*.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

Desse modo, embora tenha sua atuação limitada na origem pelas Constituição Federal, devendo respeitar as concepções trazidas pelo texto constitucional acerca do ISSQN, é certo que a LC 116/03 possui função importantíssima em sua normatização e regulamentação no âmbito federal, uma vez que absorveu a função de definir diversos elementos fundamentais ligados à incidência do imposto municipal.

## 2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

A Regra-Matriz de Incidência Tributária pode ser definida como a norma jurídica que trata da incidência do tributo<sup>55</sup>. Paulo de Barros Carvalho foi o principal desenvolvedor de tal estudo, que se presta a garantir a compreensão da incidência de cada um dos tributos existentes a partir de critérios e características comuns que se amoldam a todos eles<sup>56</sup>.

Paulo de Barros Carvalho ensina que existirá uma hipótese ou antecedente a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição<sup>57</sup>. Assim, formam-se os chamados antecedente e consequente da RMIT.

Segundo leciona Aires F. Barreto, o antecedente consiste na descrição de um fato de possível ocorrência no mundo real<sup>58</sup>. O legislador elege os critérios de identificação do evento que, se concretizado na prática, originará a obrigação tributária.

O antecedente da RMIT é dividido entre três aspectos formadores, quais sejam: (i) critério material; (ii) critério espacial e (iii) critério temporal. O consequente, por seu turno, é dividido em dois aspectos que o compõem: (i) critério pessoal e (ii) critério quantitativo. Assim, para a devida compreensão e estudo acerca do funcionamento da incidência do ISSQN, serão abordados separadamente cada um dos critérios que compõem a RMIT do imposto.

---

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 254.

<sup>56</sup> ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Maria Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 38, nº 44, 2020. p. 157.

<sup>57</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 257.

<sup>58</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 417.

### 2.2.1 Aspecto Material

Geraldo Ataliba assevera que o aspecto material é “a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência”<sup>59</sup>. Assim, o elemento material seria o componente que dá real consistência à hipótese de incidência.

Para o ISSQN, o art. 1º da LC 116/03 deixa claro que o fato gerador do imposto consiste na prestação de serviços constantes na Lista Anexa à Lei Complementar, ainda que não se trate da atividade preponderante exercida por aquele prestador<sup>60</sup>. O dispositivo também designa a incidência do imposto nos casos de serviço provenientes do exterior ou que tenham sua prestação iniciada em outro país.

Cumprido destacar que existem exceções à materialidade do ISSQN, inclusive expressamente previstas em lei, de tal sorte que não basta estar meramente verificada a prestação de um serviço sem analisar as particularidades do caso concreto<sup>61</sup>. Tem-se como exemplo de tais exceções, os serviços prestados de forma gratuita e os serviços tributados pelo ICMS, como aqueles de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal.

De todo modo, certo é que a materialidade do ISSQN é claramente explicitada em lei, em que pese isso seja feito a partir de um termo não conceituado pela legislação, e consiste na efetiva prestação do serviço. A materialidade, portanto, é precisamente o ato de prestar o serviço, e não um conceito restrito e limitado à figura do serviço<sup>62</sup>. Aires F. Barreto bem elucida acerca do ponto:

Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma

---

<sup>59</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 95.

<sup>60</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 03 jan. 2024.

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 400.

<sup>62</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 38.

maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. Dado o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo<sup>63</sup>.

Assim, não há dúvidas de que a definição do critério material do imposto em análise dependerá da definição que se acolha a respeito da expressão “prestar serviço”, posto que a materialidade consiste exatamente nessa efetiva prestação. O elemento material, assim, pode ser visualizado na prática quando se constata a ocorrência, no mundo dos fatos, da prestação do serviço.

Dessa forma, partindo das significações já expostas anteriormente, tem-se que a concretização do elemento material do ISSQN – a prestação do serviço – ocorrerá na prática com a ocorrência de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração e não compreendido na competência de outra esfera de governo<sup>64</sup>.

### 2.2.2 Aspecto Espacial

O critério espacial, conforme define Paulo de Barros Carvalho, é aquele pelo qual “se precisam os elementos necessários e suficientes para identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”<sup>65</sup>. Dessa forma, o critério tem o condão de delimitar o alcance territorial de aplicação das leis tributárias, delineando as balizas dentro das quais se faz cogente a norma<sup>66</sup>.

No caso do ISSQN, a Constituição Federal não define os parâmetros que envolvem o aspecto espacial da incidência - pelo contrário; em seu art. 146, III, alínea

---

<sup>63</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p 37.

<sup>64</sup> *Idem*. Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 66, 1995. p. 113.

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4. ed. São Paulo: Macx Limonad, 2002. p. 130.

<sup>66</sup> *Idem*. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 473.

a Carta Maior tratou de conferir expressamente à Lei Complementar a prerrogativa de definir o local de incidência dos impostos. Na mesma linha, no inciso I do mesmo artigo, a Constituição ainda atribui à Lei Complementar a função de dirimir conflitos de competência envolvendo o aspecto espacial dos impostos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios<sup>67</sup>.

Assim, exercendo a competência constitucional que lhe foi atribuída, a LC/116 estabelece como regra geral, em seu art. 3º, que “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”<sup>68</sup>.

As exceções estão dispostas dos incisos de I a XXV do mesmo artigo, que são os casos aos quais a lei determina que o imposto não é devido no local do estabelecimento prestador, mas no Município onde ocorrer a própria prestação do serviço. Alguns exemplos elencados são os serviços de execução de obra, edificações em geral e instalações de palcos e outras estruturas.

Esses casos excepcionais, naturalmente, são hipóteses taxativas e listadas, sendo que as situações não dispostas nos incisos se enquadram à regra geral de incidência no local do estabelecimento ou domicílio do prestador. A Lei Complementar, assim como definiu os serviços tributáveis pelo ISSQN, também tratou de definir expressa e taxativamente os serviços que excetam a regra geral do aspecto espacial da RMIT, não havendo espaço para arbitrariedades no exame dos casos práticos.

Importante acrescentar que a Lei Complementar também tratou de esclarecer o que seria considerado o estabelecimento prestador do serviço para fins de incidência do imposto, definindo, em seu art. 4º, que este é o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 18 jan. 2024.

<sup>68</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

A grande controvérsia em torno do elemento espacial do ISSQN está, exatamente, na definição do local do estabelecimento prestador. Aires F. Barreto define o termo como sendo qualquer local em que possa concretamente ocorrer a prestação do serviço, independente do seu tamanho, grau de autonomia ou qualificação específica<sup>70</sup>. Contudo, o autor lista alguns elementos que podem auxiliar a concluir pelo enquadramento ou não de determinado local na definição de estabelecimento prestador:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressor, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador.

Disso se pode concluir que, se esses elementos estiverem presentes no estabelecimento considerado, é razoável supor que este, em tese, estará qualificado para ser o 'estabelecimento prestador de serviços'<sup>71</sup>.

Certo é que a interpretação equivocada do aspecto espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISSQN pode acarretar uma indesejável distorção da própria outorga de competência conferida pelo texto constitucional, no sentido de gerar conflitos de competência entre Municípios e, especialmente, insegurança aos contribuintes. Fundamental, portanto, a correta e precisa compreensão do elemento espacial do imposto.

### 2.2.3 Aspecto Temporal

Para Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal consiste na indicação dos elementos suficientes para se saber em que preciso instante acontece o fato descrito<sup>72</sup>. Dessa forma, em outros termos, o elemento temporal da hipótese de

---

<sup>70</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 538.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 538.

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 266.

incidência corresponde ao momento exato em que o fato material descrito acontece no mundo dos fatos<sup>73</sup>.

Acerca do momento da incidência, o art. 116 do Código Tributário nacional (CTN) estabelece que considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos ao seguinte tempo: (i) tratando-se de situação de fato, quando se verificarem as circunstâncias materiais necessárias para que se produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios; e (ii) tratando-se de situação jurídica, esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável<sup>74</sup>.

Tal definição deve ser explicitada em lei, de forma expressa ou não, e é a partir dessa indicação que será possível aferir o elemento temporal de cada imposto em seu contexto prático. Acerca do ponto, são esclarecedoras as lições de Geraldo Ataliba:

Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponible. E esta indicação legislativa (que pode ser, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da hipótese de incidência.

Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da hipótese de incidência. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente<sup>75</sup>.

No caso do ISSQN, a LC/116 não tratou de indicar explicitamente qual seria o elemento temporal da incidência do imposto. Ainda assim, tendo em vista que o critério material consiste na efetiva prestação do serviço, conclui-se, por consequência, que o elemento temporal estará configurado exatamente no momento em que se considerar prestado o referido serviço.

Sobre a temática, José Eduardo Soares de Melo destaca que nada além da efetiva realização do serviço tem o condão de preencher o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto, deixando de se incluir em tal aferição, por exemplo,

---

<sup>73</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 85.

<sup>74</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 27 dez. 2023.

<sup>75</sup> ATALIBA, *op. cit.*, p. 85.

os elementos meramente negociais ou documentais concernentes à prestação do serviço tributável<sup>76</sup>.

Em suma, o elemento material está intimamente vinculado ao elemento material do imposto, e precisa ser estipulado em lei para que ocorra em momento posterior à configuração deste último. Assim, para o caso do ISSQN, estando o aspecto temporal disciplinado de forma expressa ou não em lei, não há dúvidas de que sua ocorrência somente se dá após a conclusão ou a efetiva realização do serviço.

#### 2.2.4 Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal dos impostos, segundo Geraldo Ataliba, é a “qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer”<sup>77</sup>. O autor continua para concluir que o elemento pessoal é o atributo da hipótese de incidência do imposto que cuida de determinar o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e, ainda, de estabelecer os critérios para fixação do sujeito passivo<sup>78</sup>. Assim, o critério pessoal da hipótese de incidência divide-se no sujeito ativo e no sujeito passivo da relação tributária.

O Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, ou seja, a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Todavia, caso a lei não cuide de definir expressamente esse sujeito, se entenderá que o sujeito ativo é a pessoa detentora da competência tributária constitucionalmente definida<sup>79</sup>. No Brasil, os entes capacitados a figurarem na posição de sujeito ativo dos tributos são a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

No caso do ISSQN, o sujeito ativo é expressamente definido pela Constituição Federal, a qual dispõe, em seu art. 156, III, que compete aos municípios instituir

---

<sup>76</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo: Dialética, 2000. p. 180.

<sup>77</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 72.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 75.



impostos sobre serviços de qualquer natureza<sup>80</sup>. Na mesma linha, o art. 1º da LC 116/03 coloca os municípios e o Distrito Federal na condição de entes com competência outorgada pelo texto constitucional para instituir o imposto<sup>81</sup>.

O sujeito passivo, conforme define Aires F. Barreto, é “a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo conforme definido na Constituição”<sup>82</sup>, e acrescenta que o legislador precisa ater-se ao critério constitucional no momento da eleição do sujeito passivo<sup>83</sup>. A definição é bem complementada por Geraldo Ataliba:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo<sup>84</sup>.

Em outros termos, o sujeito passivo corresponde ao contribuinte do imposto e, mais precisamente, àquele que se torna titular da obrigação de arcar com o ônus tributário<sup>85</sup>. Para o ISSQN, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, física ou jurídica, que presta o serviço, considerando-se, para tal avaliação, cada prestação efetivamente concretizada<sup>86</sup>.

### 2.2.5 Aspecto Quantitativo

Luís Eduardo Schoueri leciona que a alíquota e a base de cálculo, juntas, constituem o critério quantitativo do consequente normativo da Regra-Matriz de

---

<sup>80</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09 jan. 2024.

<sup>81</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 18 jan. 2024.

<sup>82</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 583.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 585.

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 72.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>86</sup> BARRETO, *op. cit.*, p. 583.

Incidência Tributária<sup>87</sup>. Nessa mesma linha, Aires F. Barreto expressa que “um dos termos do aspecto quantitativo – que conjugado à alíquota, permite a obtenção do quantum devido – é a base de cálculo”<sup>88</sup>.

A base de cálculo do tributo é o elemento do critério quantitativo que cuida de “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”<sup>89</sup>. Dessa forma, para o ISSQN, a LC 116/03 tratou de disciplinar específica e objetivamente a sua base de cálculo e os patamares mínimos e máximos para a fixação das alíquotas pelas leis complementares locais, o que possibilita o alcance de certa hegemonia entre os municípios na instituição e cobrança do imposto. É definido, no art 7º da Lei, que a base de cálculo do ISSQN corresponde exatamente ao preço do serviço. Veja-se o teor do dispositivo:

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

(...)

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

(...)

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

(...)

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar<sup>90</sup>.

Dessa forma, a base de cálculo do ISSQN consiste na receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável<sup>91</sup>. Destaca-se que a definição e os parâmetros para a compreensão prática do que é o ‘preço’ do serviço serão abordados de maneira mais aprofundada no subtópico seguinte (2.3).

---

<sup>87</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 537.

<sup>88</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 599.

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 319.

<sup>90</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 03 jan. 2024.

<sup>91</sup> BARRETO, *op.cit.*, p. 599.

Já em relação à alíquota, que compõe o elemento quantitativo juntamente à base de cálculo, a LC 116/03 tratou de estabelecer, em seu art. 8º, a quantificação mínima e máxima do percentual de cobrança. Foi fixado pela lei o percentual mínimo de 2% e máximo de 5% para a alíquota, conforme o art. 8º na disciplina legal. Colaciona-se o teor do artigo:

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

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

(...)

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

(...)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

(...)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula<sup>92</sup>.

Paulo de Barros Carvalho define que a alíquota, congregada à base de cálculo, “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que é exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”<sup>93</sup>. Para o ISSQN, tal *compostura numérica* já vem delimitada pela Lei Complementar, uma vez estabelecidos os patamares mínimos e máximos de cobrança, cabendo aos municípios apenas disporem dentro de tais balizas.

## 2.3 INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “PREÇO” E A RELEVÂNCIA DA NATUREZA BILATERAL DO SERVIÇO

<sup>92</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 05 jan. 2024.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 327.

Conforme já abordado no subtópico 2.1.3, as leis municipais que dispõem acerca do ISSQN não têm o condão de modificar as definições delineadas pela LC 116/03. Dessa forma, quando a referida lei estipula que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, é a essa definição que os municípios devem se ater no momento da instituição e cobrança.

Ocorre que, tal qual ocorre com outros termos utilizados, a lei não cuida de conceituar o vocábulo preço ou explicar sua abrangência prática. Desse modo, considerando a relevância de tal definição para a correta compreensão da base de cálculo do tributo, busca-se na doutrina a melhor caracterização e estudo da ideia de preço do serviço.

Segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, o preço apenas pode ser considerado a receita que efetivamente integra o patrimônio do prestador, ingressando em razão da prestação do serviço<sup>94</sup>. Os autores concluem que não integram o preço do serviço as quantias que “não mantêm conexão com a importância acordada como forma de remuneração de serviços”<sup>95</sup>.

Humberto Ávila ensina que a base de cálculo do ISSQN não pode caracterizar, invariavelmente, qualquer ingresso ao prestador como sendo preço do serviço<sup>96</sup>. O autor assim conclui:

Todas essas considerações levam, pois, ao entendimento de que pouco importa a previsão de dedução de valores da base de cálculo do imposto sobre serviços se esses valores não correspondem à receita bruta da prestação de serviços próprios. Os valores recebidos em nome e por conta de terceiros e que, por isso, não correspondem à remuneração do serviço próprio prestado, sequer fazem parte da base de cálculo do imposto, não se cogitando, portanto, do direito de se subtrair algo que não deve inicialmente ser incluído<sup>97</sup>.

Conforme leciona Geraldo Ataliba, o montante para o cálculo do imposto - ou seja, o preço - deve consistir na receita inerente à prestação do serviço e intimamente

---

<sup>94</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 337.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 337.

<sup>96</sup> ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003. p. 182.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 182.

relacionada à materialidade da respectiva hipótese de incidência, não se confundindo tal montante com outros ingressos originados e fundamentados em causas diversas<sup>98</sup>.

Dessa forma, o preço se caracteriza, após excluídas as deduções acima referidas, como a contrapartida auferida pelo prestador do serviço e, naturalmente, adimplidos pelo tomador<sup>99</sup>. De maneira ainda mais objetiva, pode ser entendido como a quantia cobrada em razão do contrato cumprido<sup>100</sup>.

Nesse ponto, importante retomar o ponto da bilateralidade e onerosidade como requisitos para a ocorrência da prestação do serviço. Paulo de Barros Carvalho leciona que a prestação de serviços precisa ser formada por uma relação inter partes e onerosa<sup>101</sup>. Dessa forma, para fins de incidência do imposto, é imprescindível que a atuação produza resultado a outra pessoa, qual seja, o tomador, e que também seja carregada de conteúdo econômico<sup>102</sup>.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, tendo em vista tal caráter bilateral e oneroso do contrato, a prestação de serviço se dá sob o regime de reciprocidade e equivalência<sup>103</sup>. O autor conclui que, na prestação de serviços, “o bem material e a respectiva remuneração ou retribuição estão ligados entre si por uma relação de causa e efeito”<sup>104</sup>.

Considerando o que já foi abordado, não há dúvidas de que a base de cálculo do ISSQN, sendo o preço do serviço contratado, está diretamente dependente da existência de um contrato e de uma relação negocial entre dois agentes. Sem a relação negocial não há prestação de serviços e, naturalmente, não há incidência do imposto. Ocorre que, conforme será aprofundado adiante, o pagamento da sucumbência é realizado por um terceiro agente que não possui relação negocial firmada com o advogado que recebe a quantia.

---

<sup>98</sup> ATALIBA, Geraldo. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: RT, 1978. p. 76.

<sup>99</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar Nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003. p. 82.

<sup>100</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Fato Gerador e Base de Cálculo do ISSQN. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 110: São Paulo, 2004. p. 84.

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 795.

<sup>102</sup> *Ibidem*, p. 795.

<sup>103</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: RT, 1975. p. 518.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 518.

Dessa forma, a compreensão da ideia de preço e dos requisitos da bilateralidade e onerosidade são fundamentais para a análise do tema abordado neste trabalho, uma vez que a incidência - ou não - do ISSQN sobre honorários sucumbenciais gira em torno exatamente do aspecto quantitativo do tributo. O cerne da controvérsia é, justamente, definir se a verba honorária sucumbencial integra o preço do serviço firmado em contrato e, por consequência, se compõe a base de cálculo do imposto. Tal conjuntura será aprofundada na parte específica do trabalho, subtópico 3.3.1.

### **3 INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE A VERBA HONORÁRIA SUCUMBENCIAL**

Após superada a parte geral, em que se estabeleceram premissas e definições importantes acerca do ISSQN, a segunda parte deste trabalho passa a analisar as características da verba honorária sucumbencial e a possibilidade de incidência, de forma específica, do imposto municipal sobre tais valores, quando auferidos pelos advogados.

#### **3.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA**

Primeiramente, é fundamental adentrar nos aspectos específicos que permeiam que concernem aos honorários de sucumbência. Considerando que tal verba é o objeto central da presente controvérsia, uma vez que é, justamente, a base de cálculo do tributo em caso de incidência, cumpre examinar os pontos citados antes de tratar, especificamente, da incidência do imposto sobre tais importâncias.

Embora a natureza da verba, atualmente, esteja estabelecida pelo Código de Processo Civil (CPC/15), o estudo do histórico legal que envolveu dessa definição tem o condão de auxiliar a clarificar outros aspectos que envolvem tais importâncias e, conseqüentemente, melhor avaliar a possibilidade ou não de incidência do imposto sobre elas.

##### **3.1.1 Histórico da disciplina legal dos honorários de sucumbência**

Dentro do contexto apresentado, é importante iniciar pela exposição do histórico da disciplina legal dos honorários de sucumbência, que passou por diversas transformações radicais e importantes ao longo das últimas décadas<sup>105</sup>. Os honorários de sucumbência, além de terem sofrido mudança radical no que tange à sua natureza, também foi historicamente regulado por duas disposições normativas diferentes, quais

---

<sup>105</sup> CAHALI, Yussef Said. Honorários advocatícios. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 39.

sejam, o Código de Processo Civil e o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que possui caráter de Lei Federal.

De acordo com Cahali, até a unificação do Direito Processual, que se deu com a outorgação da Constituição Federal de 1937 e o estabelecimento do princípio federativo, não havia uniformidade no tocante às condenações ao pagamento de honorários, sendo que cada estado disciplinava a matéria a sua maneira<sup>106</sup>. Assim, de forma geral, “cada parte pagava os honorários de seu advogado, quer vencedor, quer vencido”<sup>107</sup>.

Nessa toada, o Código Civil de 1939 inovou ao estabelecer, pela primeira vez no Direito Brasileiro, através de seu art. 64, a hipótese de condenação ao pagamento de honorários advocatícios pela parte vencida no processo judicial. Contudo, o dispositivo exigia alguns requisitos para a condenação, o que limitava consideravelmente sua aplicação e abrangência. Colaciona-se o teor do referido artigo:

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<sup>108</sup>.

A situação passou a estar mais definida e precisa com a edição do Estatuto da OAB de 1963 e, posteriormente, do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73). Em seus arts. 96 e 20, respectivamente, os referidos diplomas legais passaram a definir que os honorários sucumbenciais eram devidos à parte que saía vitoriosa no processo, e sem estabelecer qualquer outro requisito além da própria vitória processual. Veja-se o teor dos dispositivos:

---

<sup>106</sup> CAHALI, Yussef Said. Honorários advocatícios. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 39.

<sup>107</sup> BARBI, Celso Agrícola. Comentários ao Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 109.

<sup>108</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del1608.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del1608.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.



Art. 96. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na Ordem o direito aos honorários contratados ou, na falta de contrato, dos que forem fixados na forma desta lei<sup>109</sup>.

Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios<sup>110</sup>.

Tem-se, portanto, que a legislação da época reconhecia à parte vencedora o direito ao ressarcimento dos custos associados à contratação de seu advogado<sup>111</sup>. Assim, naquele momento, a finalidade precípua dos honorários sucumbenciais consistia na restauração do patrimônio da parte vencedora, que precisou arcar com a contratação de um profissional da advocacia para buscar em juízo a satisfação de seu direito<sup>112</sup>.

Uma vez reconhecido tal direito no processo, com o trânsito em julgado de forma favorável, também se reconhecia o dever da parte vencida de recompor os valores despendidos pela contraparte na contratação do necessário serviço advocatício<sup>113</sup>.

Como se vê, portanto, sob a égide do CPC/73 e do Estatuto da OAB de 1963, a verba honorária sucumbencial sequer pertencia ao advogado, sendo direito garantido à parte vencedora do processo, a qual tinha apenas a faculdade de pactuar com seu advogado eventual repasse dos valores auferidos<sup>114</sup>. Ainda assim, considerando que o objetivo da legislação era garantir a completa satisfação do direito do litigante vencedor, parte da doutrina da época inclusive se opunha a essa possibilidade de repasse da sucumbência ao advogado<sup>115</sup>.

---

<sup>109</sup> BRASIL. Lei nº 4.215, de 27 de abril de 1963. Dispõe sobre o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1963. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4215.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4215.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>110</sup> BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>111</sup> MENDES, Anderson Cortez. Os Honorários Advocatícios Sucumbenciais e o novo Código de Processo Civil. Revista de Processo. v. 258, ago/2016. p. 62.

<sup>112</sup> ROCHA, Jayme Soares. Honorários de sucumbência - pertencem à parte vencedora ou ao seu advogado? Revista dos Tribunais. v. 633, jul/1988. p. 239.

<sup>113</sup> FILHO, Vicente Greco. Direito Processual Civil Brasileiro. v.1. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 111.

<sup>114</sup> MENDES, *op. cit.*, p. 62.

<sup>115</sup> SODRÉ, Ruy de Azevedo. A Ética Profissional e o Estatuto do Advogado, São Paulo: LTr, 1977. p. 419.

Em comentário ao referido art. 20 do CPC/73, Pontes de Miranda chega a expor claro posicionamento na defesa da integral separação entre os honorários sucumbenciais e os honorários contratuais, sendo que a remuneração do advogado não poderia ser prejudicada ou beneficiada em qualquer nível pela fixação da sucumbência no processo judicial:

O juiz tem de condenar o vencido a pagar os honorários advocatícios. Se o quantum é superior ao que a parte pagou, ou tem de pagar ao advogado, ou se lhe é inferior, isso de modo nenhum aproveita ou desaproveita ao advogado, que não é parte no processo. O quanto, na relação entre a parte e o advogado, resulta do contrato e da maneira como o advogado se portou na execução do mandato<sup>116</sup>.

Os honorários sucumbenciais, portanto, nos termos da legislação anteriormente vigente, carregavam notório e incontroverso caráter indenizatório, limitando-se a ser uma impositiva compensação às perdas patrimoniais da parte vencedora. Assim, tratava-se a sucumbência de uma mera decorrência objetiva da perda do processo, e o caráter não seria sequer punitivo, mas, de fato, simplesmente reconstitutivo<sup>117</sup>.

Ocorre que tal sistemática mudou completamente com a edição da Lei 8.906/94, também nomeado Estatuto da OAB de 1994, que deu nova disciplina aos honorários de sucumbência. Colaciona-se o disposto nos arts. 22 e 23 da referida lei:

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.

Art. 23. Os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte, podendo requerer que o precatório, quando necessário, seja expedido em seu favor<sup>118</sup>.

---

<sup>116</sup> MIRANDA, Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 419.

<sup>117</sup> ROCHA, Jayme Soares. Honorários de sucumbência - pertencem à parte vencedora ou ao seu advogado? Revista dos Tribunais. v. 633, jul/1988. p. 237.

<sup>118</sup> BRASIL. Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8906.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm). Acesso em 12 jan. 2024.

Com a modificação, ficou definido de forma expressa que os honorários sucumbenciais agora são uma importância pertencente ao advogado, não mais à parte litigante, em sentido diametralmente oposto ao que estava anteriormente estabelecido. Ocorre, aqui, uma mudança radical na disciplina da natureza da verba sucumbencial<sup>119</sup>.

Com o advento do Estatuto da OAB de 1994, portanto, os honorários sucumbenciais passam a ser compreendidos como uma “remuneração complementar que se concede ao advogado em função da atividade profissional desenvolvida pelo procurador no processo em que seu cliente saiu vitorioso”<sup>120</sup>.

Pontua-se que a superveniente Lei 8.906/94, tendo caráter especial e incompatível com a lei geral anteriormente vigente, tem a força de gerar a revogação dos dispositivos incompatíveis dessa última, posto que ambas as leis apenas poderiam coexistir se apresentassem conteúdo harmonizável e compatível<sup>121</sup>. Sendo assim, não há qualquer dúvida de que a disposição legal que definia a verba sucumbencial como pertencente à parte foi inteiramente superada com a edição do referido Estatuto<sup>122</sup>.

Por fim, com o advento do Código de Processo Civil de 2015, desfez-se qualquer antinomia ainda existente entre a legislação processual e o Estatuto da OAB vigente. O art. 85, §14 do diploma processual estabelece a natureza alimentar dos honorários e explicita a titularidade do advogado sobre a totalidade dessas verbas, entre as quais estão indubitavelmente incluídos os honorários de sucumbência:

§ 14. Os honorários constituem direito do advogado e têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho, sendo vedada a compensação em caso de sucumbência parcial<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup> CAHALI, Yussef Said. Honorários Advocatícios. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 819.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 819.

<sup>121</sup> OLIVEIRA, João Paulo de. Honorários Advocatícios: Lei 8.906/94 e seus reflexos no Código de Processo Civil. Revista dos Tribunais. v. 792, 2001. p. 174.

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 175.

<sup>123</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 12 jan. 2024.

Sendo assim, em que pese tenha percorrido uma trajetória de consideráveis modificações, é certo que as disposições legais atualmente vigentes que disciplinam os honorários sucumbenciais são bastante claras e expressas ao definirem seu caráter remuneratório, alimentar e pertencente ao advogado, como um ônus da parte vencida a ser fixado em juízo.

### **3.1.2 Diferença entre as espécies de honorários advocatícios**

Pelo exposto no tópico anterior, não há dúvidas de que os honorários de sucumbência, por seu caráter e natureza, compõem a remuneração do advogado. Todavia, o profissional da advocacia, no exercício de sua função, pode auferir sua remuneração através de duas espécies distintas de honorários: os contratuais e os sucumbenciais.

A esse respeito, o art. 22 do Estatuto da OAB é esclarecedor ao indicar as diferentes formas de remuneração pelo serviço advocatício, conforme redação do dispositivo: “A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência”<sup>124</sup>.

Os honorários contratuais - também denominados de honorários convencionados - são a parcela da remuneração que advém diretamente do contrato de prestação de serviços firmado entre o advogado e o cliente. Trata-se de uma contraprestação pelo serviço que será prestado, e sua definição é estabelecida previamente à efetiva atuação do advogado.

Tais valores são acordados entre as partes envolvidas no contrato, que podem pactuar entre si a quantia que entenderem mais conveniente. Contudo, a própria OAB trata de disponibilizar uma tabela regularmente atualizada com os valores sugeridos

---

<sup>124</sup> BRASIL. Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8906.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm). Acesso em 17 jan. 2024.

para pactuação dos honorários contratuais, de acordo com o tipo de serviço a ser prestado<sup>125</sup>.

Ainda assim, o § 2º do mesmo art. 22 assegura aos advogados que, caso não haja a prévia definição em contrato acerca do valor dos honorários, ou, ainda, caso não haja sequer um contrato de prestação de serviços vigente, é possível que tal importância seja posteriormente fixada pelo juízo, levando em consideração alguns fatores concernentes à prestação do serviço. Acosta-se o teor do referido dispositivo legal:

2º Na falta de estipulação ou de acordo, os honorários são fixados por arbitramento judicial, em remuneração compatível com o trabalho e o valor econômico da questão<sup>126</sup>.

Os honorários sucumbenciais, por sua vez, conforme já relatado anteriormente, não constam no contrato de prestação de serviços advocatícios entre as partes, uma vez que são estabelecidos após a vitória processual de uma parte sobre a outra, e fixados obrigatoriamente pelo Juízo<sup>127</sup>. O art. 85 do CPC/15 estabelece, de forma bastante direta, que “A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor”<sup>128</sup>.

Como se sabe, tais valores não aparecem no contrato por não serem um ônus arcado pela parte tomadora do serviço advocatício, além de serem incertos - uma vez que dependem de uma eventual e imprevisível vitória processual. Acerca da fixação pelo magistrado, o CPC tratou de indicar os critérios que devem ser levados em consideração, conforme redação do §2º do art. 85:

---

<sup>125</sup> ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Resolução nº 02/2015. Dispõe sobre a remuneração mínima das atividades dos advogados e apresenta a Tabela de Honorários Advocatícios no Estado do Rio Grande do Sul. Publicada em 28 de agosto de 2015. Disponível em: <https://www.oab.org.br/leisnormas/legislacao/resolucoes/02-2015>. Acesso em: 17 jan. 2024.

<sup>126</sup> BRASIL. Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8906.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm). Acesso em 17 jan. 2024.

<sup>127</sup> NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE, Rosa Maria de. Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante. 11. ed. São Paulo: TR, 2010. p. 244.

<sup>128</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 16 jan. 2024.

§ 2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos:

I - o grau de zelo do profissional;

II - o lugar de prestação do serviço;

III - a natureza e a importância da causa;

IV - o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço<sup>129</sup>.

Dessa forma, revela-se também outra relevante distinção entre as espécies de honorários advocatícios: o momento de sua fixação ou determinação. Enquanto os honorários convencionados são definidos contratualmente entre as partes antes da prestação do serviço, os honorários de sucumbência são fixados pelo juízo somente após a efetiva prestação, além de estarem condicionados à vitória processual da parte.

Pelo exposto, tem-se que os honorários contratuais e os honorários sucumbenciais guardam diferenças significativas em seu tratamento e funcionamento prático, especialmente no que tange à forma e momento de fixação, ao regramento acerca da quantia a ser estipulada e ao sujeito que arca com o pagamento de cada um deles. Todavia, compartilham da mesma natureza remuneratória e fazem parte dos proventos auferidos pelo profissional da advocacia em decorrência da prestação de seu serviço.

### 3.2. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Uma vez estabelecidas todas as definições trazidas no presente trabalho em relação ao ISSQN, bem como superados os pontos que tocam ao funcionamento e às características dos honorários de sucumbência, a conclusão lógica e jurídica a que se chega é de que tais valores fogem ao âmbito de incidência do imposto municipal estudado.

---

<sup>129</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 16 jan. 2024.

O presente tópico, então, buscará pormenorizar e justificar essa conclusão, a partir de dois pontos principais: (i) o não enquadramento da verba sucumbencial na concepção de preço estudada, a qual consiste na base de cálculo do ISSQN (ii) o fato de que inexistente relação comercial ou jurídica entre o advogado e a parte sucumbente, que é quem arca com o ônus financeiro dos honorários sucumbenciais.

### **3.2.1 Não enquadramento da verba sucumbencial na concepção de preço do serviço**

Conforme já visto, o preço caracteriza-se como a contrapartida acordada entre o prestador e o tomador para a realização do serviço, sendo verba auferida pelo primeiro e adimplida pelo segundo<sup>130</sup>. Objetivamente, pode ser definido como a quantia cobrada pelo prestador para o cumprimento do contrato de prestação de serviços<sup>131</sup>.

Pelo contexto trazido, avaliando as características inerentes ao pagamento e ao recebimento dos honorários de sucumbência, não há dúvidas de que tal importância não se enquadra na ideia de preço, por duas razões principais que se passa a elucidar.

Em primeiro lugar, trata-se de um pagamento absolutamente incerto, uma vez que vinculado diretamente a eventual vitória processual. Assim, no momento em que o advogado firma o contrato de prestação de serviços com o cliente, é impossível prever se haverá o triunfo processual e, por consequência lógica, é também impossível incluir a verba sucumbencial no preço acordado entre as partes para a prestação do serviço.

Em segundo lugar, o valor a ser recebido a tal título é incerto, uma vez que o *quantum* fixado depende de decisão posterior do magistrado. Tanto o prestador como o tomador do serviço não são capazes de mensurar tal valor no momento da pactuação contratual. Sendo assim, não é factível se considerar incluído no preço um

---

<sup>130</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar Nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003. p. 82.

<sup>131</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Fato Gerador e Base de Cálculo do ISSQN. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 110: São Paulo, 2004. p. 84.

valor que é inexato e incalculável no momento em que se acorda, justamente, o preço a ser pago pela prestação do serviço.

Em verdade, a quantia é incalculável tanto antes de se iniciar a prestação do serviço, quando da pactuação do contrato, quanto durante a própria prestação, no decorrer da ação judicial e antes da decisão terminativa que trata de fixar os honorários de sucumbência. Indubitavelmente, os honorários sucumbenciais só nascem e são considerados devidos após o encerramento do processo, e não em qualquer momento anterior a isso.

O preço, por sua vez, conforme visto, é sempre uma consequência de pactuação contratual realizada e, no caso da prestação de serviço, uma pactuação realizada antes da prestação. Ocorre que, nesse momento, o advogado não possui qualquer condição de prever a existência desse pagamento e, tampouco, o valor que será fixado, tal verba não integra, na prática, o preço do serviço.

Não é factível considerar que um valor de recebimento incerto está inserido no preço cobrado pelo prestador para a realização do serviço. Mesmo porque, existindo ou não a condenação da contraparte em honorários de sucumbência, a prestação do serviço advocatício é precisamente a mesma, justamente pelo fato de que eventual condenação apenas se daria após o término do processo judicial e, naturalmente, após a conclusão da prestação do serviço advocatício.

Nesse ponto, se o pagamento pela prestação de serviço advocatício é quitado pelo tomador antes da prestação, é exatamente esse o preço acordado pelo serviço. Por outro lado, se existir uma pactuação de cobrança no êxito, será esse o preço acordado pelo serviço. No entanto, o ponto comum entre tais pagamentos é justamente a prévia pactuação entre tomador e prestador.

Sendo assim, é certo que não há como se entender incluído no preço do serviço uma verba que *(i)* não foi pactuada entre tomador e prestador quando da pactuação contratual e *(ii)* sequer existe qualquer certeza acerca de seu recebimento ou da quantia que será fixada para pagamento.

Pelo exposto, infere-se que, por qualquer ótica que se analise, a conclusão natural é de que não é jurídica ou factualmente viável entender que os honorários sucumbenciais se amoldariam à ideia de preço do serviço. Por consequência, não



cumprem os pressupostos para integrar a base de cálculo do ISSQN, e sobre tais valores não deve incidir o imposto municipal após a prestação de um serviço advocatício.

### **3.2.2 Inexistência de relação jurídica entre advogado e sucumbente**

Após o exame das características, peculiaridades e requisitos da prestação de um serviço, somados à demonstração da natureza e da forma de pagamento da verba honorária sucumbencial, é possível atestar a inexistência de qualquer relação negocial ou jurídica entre o advogado que recebe a sucumbência e a parte derrotada no processo judicial, também chamada de sucumbente. Explica-se.

Conforme já exposto, o serviço tributável consiste no desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo<sup>132</sup>.

Ademais, também sabe-se que, no momento da pactuação do contrato de serviço advocatício, os honorários sucumbenciais não são estipulados. Em primeiro lugar, porque sua quantificação depende do Poder Judiciário, que é quem fixa o montante devido pela parte sucumbente, não sendo possível dispor acerca de tal verba antes do encerramento do processo.

Em segundo lugar porque, como já abordado, trata-se de um pagamento que é efetuado pela parte contrária do processo, e não pelo cliente do advogado que está realizando a contratação do serviço<sup>133</sup>. Assim, também não seria possível, e nem surtiria efeitos, pactuar o pagamento dos honorários sucumbenciais no contrato de prestação de serviço advocatício, que não envolve o futuro sucumbente.

Os honorários de sucumbência, por outro lado, em razão de seu valor depender da fixação pelo juiz, de estarem condicionados à vitória processual e, principalmente,

---

<sup>132</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 66, 1995. p. 113.

<sup>133</sup> NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE, Rosa Maria de. Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante. 11. ed. São Paulo: TR, 2010. p. 244.

de serem pagos pela parte contrária, não são pactuados em contrato entre o advogado e o cliente<sup>134</sup>. Na ocasião do contrato de serviço advocatício, apenas são firmados os honorários convencionados entre cliente e advogado, mas nada se pode dispor acerca da fixação da sucumbência, que é efetuada pelo Poder Judiciário.

Nessa conjuntura, tem-se que a relação entre as partes no processo judicial, no que envolve o pagamento da sucumbência, dá-se da seguinte forma: um profissional da advocacia presta um serviço a uma das partes (se chamará de *parte 1*), atuando em sua defesa em processo judicial que envolve uma parte contrária (se chamará de *parte 2*).

Para a ocorrência dessa atuação profissional, o advogado firma um contrato de prestação de serviços com a *parte 1*, que é seu cliente e tomador de seu serviço de advocacia. Nesse contrato, como já visto, podem ser pactuados apenas os honorários convencionados, os quais são pagos diretamente pelo cliente - *parte 1* - ao advogado, seja no momento do ingresso ou do término da ação.

Nesse contexto, caso a *parte 1* se sagre vencedora do litígio e haja a condenação em honorários de sucumbência, sabe-se que esta estipulação será feita pelo Poder Judiciário e que, além disso, tal valor será pago exclusivamente pela *parte 2* ao advogado que defendeu a *parte 1*. É exatamente esse pagamento que vem sendo alvo de tributação pelos municípios, e cuja possibilidade se analisa neste trabalho.

Ocorre que, da situação apresentada, é nítida a conclusão de que o valor pago a título de honorários sucumbenciais é arcado por um sujeito alheio à relação contratual estabelecida para a prestação do serviço (contrato de prestação de serviços pactuado entre o advogado e a *parte 1*).

A *parte 2*, que realizou o pagamento, não possui qualquer relação jurídica com o advogado que recebeu a verba sucumbencial. Esse profissional, como se sabe, era procurador da outra parte no processo judicial (a vencedora) e com ela mantinha o devido contrato de prestação de serviços advocatícios. Com a *parte 2* - sucumbente - é incontroverso que o advogado jamais manteve qualquer relação negocial.

---

<sup>134</sup> NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE, Rosa Maria de. Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante. 11. ed. São Paulo: TR, 2010. p. 244.

Nessa linha, também se deriva a conclusão de que à *parte 2* não foi prestado qualquer serviço por este advogado. Além de não haver relação contratual entre os dois, ambos estavam em lados opostos do litígio judicial e não mantinham qualquer interesse comum na demanda.

Da situação exposta, vê-se que a verba sucumbencial é um valor pago de forma absolutamente alheia à prestação do serviço, uma vez que as partes envolvidas nessa transação financeira (advogado e sucumbente) não possuem qualquer vínculo jurídico ou negocial entre si. Assim, trata-se de um pagamento que decorre exclusivamente de uma obrigação legal e da fixação e estipulação pelo magistrado, e não de uma relação contratual de serviço entre os envolvidos.

É essa a mesma conclusão a que chegou o autor Kiyoshi Harada, na oportunidade em que analisou a temática:

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<sup>135</sup>.

Nesse contexto, vale referir que já tramita perante o Senado Federal o Projeto de Lei Complementar N° 267 de 2023, para alterar a LC 116/03 e cujo escopo é “prever a não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre honorários advocatícios sucumbenciais fixados em processo judicial ou arbitral”<sup>136</sup>.

O Projeto, proposto pela Senadora Dorinha Seabra (UNIÃO/TO), busca a alteração do art. 2º da Lei, que disciplina expressamente os casos em que não incide o imposto, para incluir um inciso IV com a redação “honorários advocatícios sucumbenciais fixados em processo judicial ou arbitral.” Assim, busca a oficialização, por meio de determinação explícita em lei, de que os honorários advocatícios de

---

<sup>135</sup> HARADA, Kiyoshi. ISS. Exame do subitem 17.14 da lista de serviços. São Paulo, 26 mar. 2018. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/iss-exame-do-subitem-17-14-da-lista-de-servicos/>. Acesso em: 08 jan 2024.

<sup>136</sup> Projeto de Lei Complementar n° 267/2023. Altera a Lei Complementar n° 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. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=234706>. Acesso em: 08 jan. 2024.

sucumbência não podem ser incluídos no âmbito de incidência do ISSQN pelos municípios brasileiros.

A justificação e a fundamentação do Projeto se baseiam, justamente, no fato de que inexistente relação jurídica entre o advogado e a parte sucumbente, que não firmaram qualquer contrato de prestação de serviços e que, portanto, são completamente estranhos um ao outro no sentido jurídico. Colaciona-se excerto do Projeto que bem ilustra a ótica apresentada:

A situação ganha complexidade quando se tenta 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<sup>137</sup>.

Trata-se precisamente da mesma linha abordada e defendida pelo presente tópico deste trabalho, que apoia-se no vácuo jurídico existente entre as partes para concluir pela impossibilidade de incidência do imposto. É certo, e os parlamentares brasileiros já estão atentando-se a tal fato, que a esfera de incidência do ISSQN não pode ser arbitrariamente ampliada pelos Municípios para abarcar situações que não cumprem os requisitos mínimos para compor a prestação de um serviço.

Sendo assim, sabendo que a base de cálculo do ISSQN é o preço cobrado pelo serviço, e considerando que a operação financeira que envolve o pagamento da sucumbência é protagonizada por sujeitos que jamais mantiveram uma relação de prestador e tomador de serviço, é certo que não está concretizada a hipótese legal prevista para a incidência do imposto.

---

<sup>137</sup> Projeto de Lei Complementar nº 267/2023. 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. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=234706>. Acesso em: 08 jan. 2024.

Se não há relação jurídica de prestador e tomador, não há prestação de serviço e, naturalmente, não há incidência do ISSQN. Por mais essa razão, conclui-se que é juridicamente inviável a cobrança do imposto municipal sobre a verba sucumbencial auferida pelos advogados.

### **3.2.3 Hipóteses de recebimento de honorários sucumbenciais sem a prestação de serviço**

Realizando uma análise da rotina da advocacia, juntamente às características elementares da prestação de serviço, que já foram abordadas anteriormente, é possível atestar algumas situações práticas do cotidiano judicial em que o advogado exerce a sua profissão, atuando em um processo perante o Poder Judiciário, sem que seja configurada a prestação de um serviço. Tais situações, logicamente, ajudam a visualizar de maneira prática a conclusão tomada por este trabalho, de forma que se discorrerá acerca de dois casos exemplificativos: os advogados atuantes em causa própria e os advogados públicos.

#### **3.2.3.1 Caso dos advogados atuantes em causa própria**

Para ilustrar a circunstância citada, o primeiro exemplo que se elenca é a situação dos profissionais da advocacia atuantes em causa própria, ou seja, representando a si mesmo no litígio. O CPC/15, em seu art. 103, parágrafo único, prevê a possibilidade de todo advogado regularmente inscrito na OAB atuar em processos judiciais em sua própria causa, desempenhando, na prática, o papel de parte do processo e também de seu próprio procurador. Colaciona-se o teor do referido dispositivo legal:

Art. 103. A parte será representada em juízo por advogado regularmente inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil.

Parágrafo único. É lícito à parte postular em causa própria quando tiver habilitação legal.<sup>138</sup>

Nesses casos, o profissional da advocacia atua no processo judicial igualmente à maneira convencional, atuando na representação e podendo praticar todos os atos processuais que lhe são cabíveis enquanto advogado, além de gozar dos mesmos direitos e deveres legais que possui quando atua judicialmente para um cliente<sup>139</sup>.

Inclusive, se o advogado estiver impedido ou proibido pela OAB de atuar profissionalmente, a penalização é estendida pela legislação às causas de advocacia em causa própria. A única diferença concreta é que, quando atua em causa própria, o advogado também é a parte no processo e, bem dizer, o seu próprio cliente.

Ocorre que, conforme já abordado, a ocorrência da prestação de um serviço sempre pressupõe uma relação contratual bilateral entre uma parte prestadora e uma parte tomadora<sup>140</sup>. Isso porque, naturalmente, não é possível prestar um serviço a si mesmo.

No caso de uma atuação advocatícia em causa própria, então, é certo que não há a ocorrência da referida relação negocial e, portanto, embora seja desempenhada uma atividade advocatícia, não há a prestação de um serviço. O que ocorre, nesses casos, é o mero exercício da profissão e a realização de uma atividade advocatícia em benefício próprio.

Ainda assim, nessas situações, é possível aos advogados atuantes em causa própria o auferimento de honorários sucumbenciais, em caso de vitória processual. É o que está explicitado no art. 85, § 17 do CPC, o qual dispõe que “Os honorários serão devidos quando o advogado atuar em causa própria”<sup>141</sup>.

Sendo assim, se o advogado pode receber sucumbência após atuar judicialmente em causa própria, a conclusão natural é que o recebimento da verba honorária sucumbencial não está atrelado à prestação de um serviço, pois pode

---

<sup>138</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 13 jan. 2024.

<sup>139</sup> MENEGATTI, Christiano Augusto. O Jus Postulandi e o Direito Fundamental de Acesso à Justiça. São Paulo: LTR, 2011. p.19.

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 794-795.

<sup>141</sup> BRASIL, *op. cit.*

ocorrer mesmo em hipóteses de atuação advocatícia sem bilateralidade ou qualquer relação negocial.

Note-se que, considerando esse exemplo, para fazer incidir o ISSQN sobre os honorários de sucumbência auferidos na prestação de serviços advocatícios a um cliente, o Fisco precisaria apresentar, de maneira embasada, uma fundamentação para classificar de forma diferente esta verba honorária sucumbencial e aquela recebida por advogados que não prestaram serviço, ou seja, que atuaram em causa própria.

Ocorre que tais valores decorrem da exata mesma situação, e o exato mesmo caminho é percorrido para que se concretize seu pagamento: uma atuação judicial vitoriosa sobre a contraparte que se torna sucumbente, tendo havido ou não a prestação de serviço advocatício anteriormente.

Tal reflexão faz-se fundamental para clarificar, com um exemplo concreto, o que já foi defendido anteriormente neste trabalho: o pagamento dos honorários de sucumbência ao advogado decorre tão somente do fato objetivo da derrota processual, e não da existência de um contrato ou da efetiva prestação de um serviço pelo advogado, não podendo ser, portanto, um valor passível de tributação pelo ISSQN.

### **3.2.3.2 Caso dos advogados públicos**

Nessa mesma conjuntura, cumpre também tratar do caso dos advogados públicos, cuja situação leva à mesma conclusão do caso dos advogados atuantes em causa própria. Isso porque, conforme será aclarado, os advogados públicos podem receber honorários sucumbenciais em suas atuações judiciais, mesmo sem realizar qualquer prestação de serviço.

O CPC/15, em seu art. 85, § 19, deixa explícito que “os advogados perceberão honorários de sucumbência, nos termos da lei”<sup>142</sup>. Nessa linha, a Lei nº 13.327/2016

---

<sup>142</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm) Acesso em 16 jan. 2024.

tratou de regular alguns aspectos da verba sucumbencial dos advogados públicos, conforme se infere dos dispositivos colacionados:

Art. 27. Este Capítulo dispõe sobre o valor do subsídio, o recebimento de honorários advocatícios de sucumbência e outras questões que envolvem os ocupantes dos cargos:

- I - de Advogado da União;
- II - de Procurador da Fazenda Nacional;
- III - de Procurador Federal;
- IV - de Procurador do Banco Central do Brasil;
- (...)

Art. 29. Os honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais pertencem originariamente aos ocupantes dos cargos de que trata este Capítulo<sup>143</sup>.

Ocorre que, de acordo com as definições já estudadas, é indubitável que a atuação profissional dos advogados públicos não configura prestação de serviço. Nesse ponto, importante recuperar as lições de Aires F. Barreto, o qual ensina que a não subordinação e o funcionamento no âmbito do direito privado são dois requisitos para que se caracterize determinada atividade como uma prestação de serviço:

(v) Sem subordinação: em havendo subordinação, a prestação de serviço se caracterizará como uma relação de emprego, a qual não poderá ser tributada pelo ISS;

(vi) Sob regime de direito privado: cristalino é que se o serviço for prestado sob regime de direito público, será qualificado como serviço público, sendo imune, portanto, a tributação, por estar acobertado pela imunidade constitucionalmente atribuída. O objeto do contrato de prestação de serviços deverá ser livremente pactuado entre tomador e prestador de serviços, que estarão em pé de igualdade na relação contratual. O contrato revelará uma obrigação de fazer, onde o prestador figurará na posição de devedor: deverá praticar um ato consistente em uma obrigação de fazer<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm). Acesso em: 19 jan. 2024.

<sup>144</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 66, 1995. p. 113-114.



Para o caso da advocacia pública, existe incontroversa situação de subordinação, uma vez que a relação jurídica entre o advogado e o ente público se dá no âmbito trabalhista e ocorre com a vigência de um contrato de trabalho. Não há, logicamente, entre o funcionário público e o ente estatal, relação de prestador e tomador de serviço.

Além disso, é incontroverso que a advocacia pública não se dá na esfera do direito privado, uma vez se tratando de um serviço público. Sendo assim, não há dúvidas de que a atividade de advocacia pública não se amolda às condições inerentes à ideia de serviço.

Os fatos expostos deixam evidente mais um caso em que ocorre o pagamento de verba sucumbencial a um advogado - nesse caso, o advogado público - que não prestou absolutamente qualquer serviço. A conclusão é semelhante à que resultou do tópico anterior: uma vez que o advogado público pode receber honorários sucumbenciais sem ter prestado serviço, é lógico que o pagamento de tais verbas não está ligado e não depende de prestação de serviço.

De igual forma ao caso dos advogados em causa própria, a única maneira de fazer incidir o ISSQN seria com a demonstração, pelo Fisco, de que aqueles honorários sucumbenciais possuem natureza diversa dos honorários sucumbenciais auferidos pelos advogados particulares. Todavia, ambos os valores se originam da exata mesma forma, ou seja, com a derrota processual da contraparte, não havendo qualquer diferenciação possível no caráter desses pagamentos.

Os exemplos retratados demonstram com clareza a ausência de vínculo entre o pagamento de honorários advocatícios de sucumbência e a prestação de um serviço. Tal evidenciação reforça a ideia de que esses pagamentos não podem ser artificialmente atrelados a um serviço advocatício com o objetivo de cobrar o ISSQN, pois não estão configurados os pressupostos para tal incidência.

### 3.3. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO PARA O RECEBIMENTO DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Por fim, após o devido estabelecimento das premissas gerais concernentes à temática e a obtenção de uma conclusão acerca da impossibilidade de incidência do ISSQN sobre os honorários de sucumbência, cumpre abordar uma questão de ordem prática que envolveria eventual cobrança do imposto sobre tais valores.

Ocorre que, considerando o modo de operacionalização das notas fiscais de serviço, em conjunto com as características intrínsecas ao serviço advocatício e aos processos judiciais, constata-se a existência de um impasse de ordem prática que impossibilita a correta emissão de notas fiscais na hipótese de pagamento de ISSQN sobre honorários de sucumbência. Isso porque, conforme será detalhado, o fato do ônus financeiro da sucumbência ser arcado por terceiro estranho à relação prestador-tomador de serviço, é inviável o preenchimento adequado de alguns campos obrigatórios das notas fiscais de serviço.

### **3.3.1 Operacionalização da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e)**

Nas últimas décadas, o Estado vem modernizando suas operacionalizações e buscando valer-se de recursos tecnológicos que otimizam a fiscalização e a cobrança de tributos, além de melhorarem a relação para com o contribuinte<sup>145</sup>. Dentro desse contexto, foi criado o Projeto Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), que consiste em iniciativa integrada entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF).

O projeto possibilita a melhoria da relação entre Fisco e contribuinte, com o aumento da celeridade e a diminuição dos custos de operação<sup>146</sup>. Além disso, a implantação nota fiscal eletrônica resulta na otimização da fiscalização e da cobrança dos impostos pelo ente público, que conta com maior praticidade na identificação e contenção de possíveis ilícitos tributários<sup>147</sup>.

---

<sup>145</sup> BONFIM, Douglas Paveck. Nota Fiscal Eletrônica: Uma Mudança de Paradigma Sob a Perspectiva do Fisco Estadual. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, p. 17-28, 2012. p. 18.

<sup>146</sup> NETO, Humberto de Angeli e MARTINEZ, Antonio Lopo. Nota Fiscal de serviços eletrônica: uma análise dos impactos na arrecadação em municípios brasileiros. *Revista de Contabilidade e Organizações*, n. 26, p. 49-52, 2016. p. 52.

<sup>147</sup> *Ibidem*, p. 52.

A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, conforme definição da própria Receita Federal do Brasil, consiste em um “documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela RFB, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços”<sup>148</sup>.

Na prática, as notas fiscais são geradas a partir de sistemas informatizados disponibilizados pela própria administração municipal competente, sendo que os Municípios têm plena autonomia para desenhar e disponibilizar o seu próprio sistema ou *software*<sup>149</sup>.

Dessa forma, considerando as especificidades de cada administração local, diversos Municípios disponibilizam manuais com o intuito de instruir os contribuintes no cumprimento de sua obrigação acessória. A prática foi adotada por cidades como São Paulo<sup>150</sup>, Belo Horizonte<sup>151</sup> e Teresina<sup>152</sup>, por exemplo, e os documentos abordam desde instruções de acesso aos sistemas *online* municipais até o detalhamento das informações e dados que devem constar das NFS-e.

Ainda assim, os entes municipais estão vinculados a um procedimento comum no que tange à emissão a ao preenchimento das notas fiscais de serviço. A sistemática é novamente bem esclarecida pela Receita Federal em seu sítio eletrônico, a qual se passa a elucidar.

Antes da emissão da NFS-e, o contribuinte gera manualmente um Recibo provisório de Serviços (“RPS”), que consiste em um documento provisório criado como solução de contingência ao prestador do serviço, permitindo que este atue sem estar

---

<sup>148</sup> Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em 02 jan. 2024.

<sup>149</sup> NETO, Humberto de Angeli e MARTINEZ, Antonio Lopo. Nota Fiscal de serviços eletrônica: uma análise dos impactos na arrecadação em municípios brasileiros. *Revista de Contabilidade e Organizações*, n. 26, p. 49-52, 2016. p. 52.

<sup>150</sup> Nota Fiscal de Serviços Eletrônicos - NFS-e. Acesso ao Sistema - Pessoa Física. Disponível em: [https://notadomilhao.prefeitura.sp.gov.br/empresas/informacoes-gerais/manuais-arquivos/manual\\_nfe\\_pf.pdf](https://notadomilhao.prefeitura.sp.gov.br/empresas/informacoes-gerais/manuais-arquivos/manual_nfe_pf.pdf). Acesso em: 03 jan. 2024.

<sup>151</sup> Termo de Referência Técnico da NFS-e. Disponível em: <https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/Portaria0082009AnexoIV.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2024.

<sup>152</sup> NFS-e: Manual de Acesso Pessoa Física. Disponível em: [https://www.issdigitalthe.com.br/NotaFiscal/thePDF/Manual\\_NFSe\\_PF.pdf](https://www.issdigitalthe.com.br/NotaFiscal/thePDF/Manual_NFSe_PF.pdf). Acesso em: 03 jan. 2024.

conectado em tempo real ao sistema da secretaria municipal. Os modelos destes documentos devem ser solicitados junto a cada prefeitura<sup>153</sup>.

O contribuinte envia os RPS em lote ao Município, que gera a nota fiscal correspondente e encaminha de volta ao prestador do serviço, através de um sistema automatizado. Por esse motivo é que os RPS, além de serem enviados de forma agrupada, devem conter um número sequencial correspondente que possibilite a análise e devolução em atos administrativos únicos<sup>154</sup>.

A Receita Federal elucida os campos informativos que devem estar obrigatoriamente preenchidos pelo contribuinte dentro da NFS-e, iniciando pela necessária identificação do serviço prestado no caso e em observância à Lista de Serviços anexa à LC 116/03, ou seja, indicando precisamente o subitem correspondente. É possível a inclusão de diversos serviços na mesma nota, desde que concernentes a um mesmo item da lista, de mesma alíquota e prestado para o mesmo tomador<sup>155</sup>.

Ademais, é necessário que conste na NFS-e a identificação do prestador de serviços, contendo nome/razão social e acompanhado do respectivo CPF ou CNPJ. Na mesma linha, também é obrigatória a informação do tomador do serviço, com seus respectivos dados cadastrais. Por fim, deve-se informar na nota o valor total do serviço prestado<sup>156</sup>.

A alíquota do ISSQN é apurada pelo próprio ente municipal, levando em conta a natureza da operação, o regime de tributação optado pelo contribuinte e o valor do imposto retido. É obrigação do prestador informar a alíquota somente nos casos em que a NFS-e é tributada fora do município<sup>157</sup>.

Cumpridas todas as exigências, ou seja, constando na nota fiscal todas as informações obrigatórias à sua emissão, a administração municipal procede à conversão dos RPS em nota fiscal, conforme antes referido, e encaminha o documento fiscal ao contribuinte.

---

<sup>153</sup> Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>154</sup> *Ibidem*.

<sup>155</sup> *Ibidem*.

<sup>156</sup> *Ibidem*.

<sup>157</sup> *Ibidem*.

### **3.3.2 Inviabilidade do correto preenchimento das notas fiscais na hipótese de recebimento de honorários de sucumbência**

Tendo sido elucidado o modo de funcionamento e operacionalização das NFS-e, bem como estabelecidas as informações obrigatórias que precisam constar no documento, chega-se à conclusão de que a emissão de notas fiscais de serviço é inviável no caso do recebimento de honorários de sucumbência; ou, ao menos, inviável a emissão correta do documento, nos termos atualmente determinados pela Receita Federal.

Como visto, o contribuinte precisa informar ao município o nome e número de documento da parte tomadora do serviço<sup>158</sup>. No caso de recebimento de honorários sucumbenciais, o advogado teria apenas duas opções para o preenchimento do campo de tomador: indicar o seu cliente ou indicar a parte sucumbente. Ocorre que, conforme se passará a demonstrar, ambas as opções estariam incorretas e na contramão das definições já expostas acerca dos conceitos de prestador e tomador do serviço.

A primeira opção, em que o advogado indicaria o seu cliente como tomador do serviço na nota fiscal, mostra-se inviável pelo fato de não ter sido este quem arcou com o ônus financeiro do suposto serviço. Como se sabe, a sucumbência é paga pela contraparte que saiu perdedora no processo judicial, não havendo qualquer dispêndio pela parte vencedora, ou seja, pelo cliente do advogado.

Naturalmente, não é possível que uma pessoa (física ou jurídica) conste como tomadora na nota fiscal de um serviço que foi pago por outra pessoa. Tal situação pode acarretar, inclusive, uma confusão ao próprio Fisco, uma vez que os elementos indicados na nota fiscal não corresponderiam à realidade.

Toma-se como exemplo o momento da declaração anual de imposto de renda. O cruzamento de dados promovido pela Receita Federal localizará o recebimento de

---

<sup>158</sup> Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 02 jan. 2024.

determinada quantia (que pode ser bastante vultosa) pelo advogado a título de sucumbência, e cuja nota fiscal indicará o seu cliente como tomador do serviço.

Ocorre que, logicamente, o cliente não terá realizado qualquer declaração relativa a esse pagamento, uma vez que não foi efetuado por ele. Tal situação geraria um vácuo de informações extremamente prejudicial, em que se registra o recebimento de determinada quantia e, todavia, não se localiza qualquer registro de seu pagamento, podendo acarretar prejuízos a todas as partes envolvidas, incluindo o Fisco.

A segunda opção, em que o advogado indicaria como tomador a parte vencida no processo judicial, a qual efetivamente arcou com o ônus financeiro da sucumbência, também estaria incorreta. Isso porque, conforme também já superado anteriormente, não existe entre o advogado e a parte sucumbente qualquer relação comercial ou jurídica, de forma que esse pagamento não decorreu de uma prestação de serviço.

Nesse caso, embora a parte sucumbente seja quem efetivamente arcou com o ônus financeiro da verba sucumbencial, tal pagamento não é consequência de uma prestação de serviços, posto que se trata de pessoa alheia à relação jurídica que ensejou o recebimento da verba.

Inviável, nessa linha, que se indique na nota fiscal, na categoria de tomador, um agente que não firmou um contrato de prestação de serviços para com o prestador, advogado que auferiu a verba sucumbencial, e que consiste em um terceiro inteiramente alheio à relação contratual ocorrida.

Tratando-se de uma nota fiscal de serviços, não é factível que esteja ali registrada uma operação financeira que não decorreu de uma relação comercial de prestação de serviços, que é exatamente a situação que subsiste entre o advogado e a parte sucumbente.

Pelo exposto neste tópico, resta demonstrado que, independentemente do que se entenda acerca do enquadramento dos honorários sucumbenciais à regra-matriz de incidência do ISSQN, existe no caso uma inviabilidade na emissão de notas fiscais para essas hipóteses. Pelas razões jurídicas e operacionais abordadas, tem-se que

qualquer das opções que se adote no preenchimento das notas fiscais incorreria em ilegalidades ou prejuízos aos envolvidos.

## 4 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, passa-se ao tópico conclusivo, que terá o escopo de retomar aquilo que foi abordado e estudado em cada capítulo e, especialmente, elucidar os resultados e conclusões finais do estudo e da pesquisa desenvolvidos com a realização do presente trabalho.

Dividido em duas partes, o trabalho realizou uma abordagem de ordem geral e outra de ordem específica. Na primeira parte, buscou-se analisar os aspectos gerais que envolvem o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Inicialmente, tratou-se do fundamento constitucional do imposto, que está envolvido em um caso de competência constitucional tributária, na qual a Carta Magna outorga aos Municípios a prerrogativa de instituir o tributo.

Na sequência, examinou-se as definições e conceituações do vocábulo “serviço”, o qual é decisivo para a correta compreensão das características e da incidência do ISSQN. Considerando que o termo não é definido pela Constituição Federal ou pela legislação, a conceituação passa fortemente por um trabalho e estudo doutrinário. Assim, também foram elencadas diversas definições doutrinárias acerca do vocábulo, examinando-se a percepção de nomes importantes no cenário tributário nacional.

O trabalho ainda abordou a importância da Lei Complementar na regulação do ISSQN, já que a Constituição não é exaustiva em suas disposições acerca do imposto, e finaliza a primeira parte abordando a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISSQN, passando por todos os cinco elementos que compõem a norma.

Na segunda parte do trabalho, foi tratada a parte específica que toca à incidência do ISSQN sobre a verba honorária sucumbencial. Em primeiro lugar, abordou-se os aspectos conceituais dos honorários de sucumbência, tratando de esclarecer sua natureza jurídica e expor um importante contexto da evolução histórica na regulação dos honorários sucumbenciais no Brasil.

Desse modo, após estabelecidas todas as questões teóricas e gerais relevantes ao tema, passou-se a elucidar as razões que levaram este trabalho a



concluir pela impossibilidade de incidência do ISSQN sobre os honorários de sucumbência.

Primeiramente, porque a verba honorária sucumbencial não se amolda ao conceito de preço do serviço, sob qualquer ótica que se analise, em razão das peculiaridades que envolvem sua fixação e pagamento. Assim, sendo a base de cálculo do ISSQN, justamente, o preço do serviço, foi este o primeiro motivo que contribuiu para o entendimento firmado no sentido da impossibilidade de incidência do imposto.

Além disso, demonstrou-se que, em razão das características inerentes ao serviço advocatício e ao funcionamento dos processos judiciais, não existe qualquer relação jurídica entre o advogado e a parte que arca com a sucumbência. Assim, demonstrou-se que a verba honorária sequer é paga pelo tomador do serviço, mas por um terceiro alheio à relação comercial existente, sendo este mais um fator que denota a inviabilidade de se incluir os honorários sucumbenciais na base de cálculo do ISSQN.

A título de reforço, refletiu-se sobre a situação dos advogados que atuam em causa própria e dos advogados públicos. Isso porque são dois casos em que não há prestação de serviço configurada, mas em que ainda assim pode ocorrer o pagamento de honorários sucumbenciais. Tais situações ajudaram a perceber a distinção entre o recebimento de tal verba e a prestação de serviço.

Por fim, tratou-se da impossibilidade operacional de realizar a emissão de notas fiscais de serviço em caso de recebimento de honorários de sucumbência. Isso porque, sendo uma importância paga por um terceiro alheio ao contrato de prestação de serviços, não há opção correta para o preenchimento do campo “tomador do serviço” na nota, uma vez que o real tomador não foi quem arcou com o ônus daquele pagamento.

Por todo analisado neste trabalho e pelos motivos repisados acima, a conclusão a que se chegou é pela impossibilidade de incidência do ISSQN sobre os honorários de sucumbência auferidos por advogados ou sociedades de advocacia, uma vez que tais verbas não se amolda à base de cálculo definida para o imposto municipal.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Cynthia Esteves de; HELUY, Maria Costa. O Critério Espacial da Regra-Matriz do ISSQN: uma Análise da Incidência Tributária à Luz da Doutrina do Construtivismo Lógico-Semântico de Paulo de Barros Carvalho. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 38, nº 44, 2020.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, 2005.

ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS: Serviços de despachos aduaneiros/Momentos de ocorrência do fato imponible/Local da prestação/Base de Cálculo/Arbitramento. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 66, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. Lei Complementar: Teoria e Comentários. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro do Direito Constitucional, 1999.

BONFIM, Douglas Paveck. Nota Fiscal Eletrônica: Uma Mudança de Paradigma Sob a Perspectiva do Fisco Estadual. ConTexto, Porto Alegre, v. 12, p. 17-28, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência para instituir o ISS. In TORRES, Heleno Taveira (organ.). ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar Nº 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 jan. 2024.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1939. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del1608.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del1608.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 02 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1916. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l3071.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm). Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.215, de 27 de abril de 1963. Dispõe sobre o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 1963. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4215.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4215.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 27 dez. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8906.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm). Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 12 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13327.htm). Acesso em: 19 jan. 2024.

CAHALI, Yussef Said. Honorários advocatícios. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. v. 3. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FILHO, Vicente Greco. Direito Processual Civil Brasileiro. v.1. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GUASTINI, Ricardo. Distinguiendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho. Barcelona: Gedisa 1999.

HARADA, Kiyoshi. ISS. Exame do subitem 17.14 da lista de serviços. São Paulo, 26 mar. 2018. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/iss-exame-do-subitem-17-14-da-lista-de-servicos/>. Acesso em: 08 jan. 2024.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto Sobre Serviços na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listados no anexo da LC nº 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira, ISS na Lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri. Manoele, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS Teoria e Prática. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MENDES, Anderson Cortez. Os Honorários Advocatícios Sucumbenciais e o novo Código de Processo Civil. Revista de Processo. v. 258, ago/2016.

MENEGATTI, Christiano Augusto. O Jus Postulandi e o Direito Fundamental de Acesso à Justiça. São Paulo: LTR, 2011.

MIRANDA. Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte Especial – Direito das Obrigações: Contrato de Locação de Serviços. Contrato de Trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: RT, 1975.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei complementar e Normas Gerais em Matéria Tributária, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE, Rosa Maria de. Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante. 11. ed. São Paulo: TR, 2010.

NETO, Humberto de Angeli e MARTINEZ, Antonio Lopo. Nota Fiscal de serviços eletrônica: uma análise dos impactos na arrecadação em municípios brasileiros. Revista de Contabilidade e Organizações, n. 26, p. 49-52, 2016.

NONATO, Orozimbo. Curso de Obrigações, v. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1958.

Nota Fiscal de Serviços Eletrônicos - NFS-e. Acesso ao Sistema - Pessoa Física. Disponível em: [https://notadomilhao.prefeitura.sp.gov.br/empresas/informacoes-gerais/manuais-arquivos/manual\\_nfe\\_pf.pdf](https://notadomilhao.prefeitura.sp.gov.br/empresas/informacoes-gerais/manuais-arquivos/manual_nfe_pf.pdf). Acesso em: 03 jan. 2024.

NFS-e: Manual de Acesso Pessoa Física. Disponível em: [https://www.issdigitalthe.com.br/NotaFiscal/thePDF/Manual\\_NFSe\\_PF.pdf](https://www.issdigitalthe.com.br/NotaFiscal/thePDF/Manual_NFSe_PF.pdf). Acesso em: 03 jan. 2024.

OLIVEIRA, João Paulo de. Honorários Advocatícios: Lei 8.906/94 e seus reflexos no Código de Processo Civil. Revista dos Tribunais. v. 792, 2001.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Resolução nº 02/2015. Dispõe sobre a remuneração mínima das atividades dos advogados e apresenta a Tabela de Honorários Advocatícios no Estado do Rio Grande do Sul. Publicada em 28 de agosto de 2015. Disponível em: <https://www.oab.org.br/leisnormas/legislacao/resolucoes/02-2015>. Acesso em: 17 jan. 2024.

ROCHA, Jayme Soares. Honorários de sucumbência - pertencem à parte vencedora ou ao seu advogado? Revista dos Tribunais. v. 633, jul/1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Fato Gerador e Base de Cálculo do ISSQN. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 110: São Paulo, 2004.

Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em 02 jan. 2024.

SODRÉ, Ruy de Azevedo. A Ética Profissional e o Estatuto do Advogado, São Paulo: LTr, 1977.

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Projeto de Lei Complementar nº 267/2023. 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. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=234706>  
. Acesso em: 08 jan. 2024.

Termo de Referência Técnico da NFS-e. Disponível em:  
<https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/Portaria0082009AnexoIV.pdf>. Acesso  
em: 03 jan. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005.