

Solução de Consulta n. 20/2022 da Secretaria de Fazenda de São Paulo: uma Análise do Posicionamento dos Municípios a Respeito da Incidência do ISS sobre os Honorários de Sucumbência

Consultation Solution n. 20/2022 of the Secretary of Finances of São Paulo: an Analysis of the Positioning of the Municipalities Regarding the Incidence of the ISS on Succumbential Fees

Rebeca Peccia da Silva

Especialista em Tributação e Negócios pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e graduada em direito pela mesma instituição. Advogada Tributarista. São Paulo, SP.

E-mail: rebeca.peccia@hotmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.18.2023.2436>

Resumo

O presente artigo científico discorre sobre o posicionamento dos Municípios a respeito da tributação dos honorários de sucumbência pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (“ISSQN” ou simplesmente “ISS”), a análise da jurisprudência escassa a respeito do tema e as eventuais consequências que o posicionamento do Fisco Municipal poderá trazer para os contribuintes, sua proteção jurídica e seu planejamento econômico. Em suma, apesar de o ISS incidir somente sobre os “serviços prestados”, o Município de São Paulo, em sua Solução de Consulta n. 20/2022, afirma que os honorários de sucumbência são tributáveis pelo ISS e, sendo uma prestação de serviço, é necessária a emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica. Ao lado desse posicionamento, também foi esclarecido que a emissão da NFS-e deve ocorrer no momento do trânsito em julgado – assim que o processo for liquidado – e deve ser feita no nome do cliente, mesmo que esse tenha sido a parte vencedora da demanda. Em contraposição ao posicionamento do Fisco, os escritórios discorrem que tal tributação é inconstitucional, vez que os honorários sucumbenciais: (i) não estão na lista anexa de serviços da Lei Complementar n. 116/2003; (ii) possuem natureza indenizatória ao advogado e punitiva à parte perdedora, não existindo serviço prestado à essa última. De rigor destacar que esse posicionamento do Fisco Municipal também foi adotado por outros Municípios do território brasileiro, o que abre portas para que os escritórios de advocacia ingressem com processos administrativos e ações judiciais questionando a natureza dos honorários sucumbenciais, a tributação, aplicação de multa e a isonomia com os escritórios que recolhem o ISS fixo.

Palavras-chave: tributação, honorários sucumbenciais, isonomia, Fisco Municipal, Solução de Consulta.

Abstract

This scientific article aims to discuss the position of the Municipalities regarding the incidence of the Tax on Services of Any Nature (“ISSQN” or simply “ISS”) on succumbential fees, the analysis of the jurisprudence and the possible consequences that the positioning of the Municipal Treasury may bring to taxpayers, their legal protection and economic planning. Although the ISS only incidences on “provided services”, the Municipality of São Paulo, in the Consultation Solution n. 20/2022, provides that an Electronic Invoice for the succumbential fees is required. Alongside this position, it was also clarified that the issuance of the NFS-e must occur at the time of the final decision of the process – as soon as the process is settled – In the name of the client, even if the client was the winner part of the demand. In contrast to the Tax Authorities’ position, the offices argue that such taxation is unconstitutional, since the succumbent fees: (i) are not on the attached list of services of Complementary Law n. 116/2003; (ii) have a compensatory nature to the lawyer and punitive nature to the losing part, with no service provided to the last one. It should be noted that this position of the Municipal Tax Authorities was also adopted by other Municipalities in the Brazilian territory, which opens the door for law firms to file administrative proceedings and lawsuits questioning the nature of succumbential fees, taxation, application of fines and equality with the offices that collect the fixed ISS.

Keywords: tax, succumbential fees, isonomy, Municipal Tax Authorities, Consultation Solution.

I. Introdução

Para melhor entendimento a respeito do debate que ronda o presente artigo será necessário destacar que os Municípios entendem que o termo “advocacia” contido na Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/2003 deve ser interpretado de forma extensiva, isto é, de forma a também considerar o recebimento dos honorários sucumbenciais recebidos pelos advogados.

Por essa razão, mister se faz pontuar as diferenças entre as espécies de honorários e seus respectivos enquadramentos perante a jurisprudência e a doutrina.

Em continuidade será apontado que os Municípios têm adotado posicionamentos distintos a respeito da incidência do ISS sobre os valores sucumbenciais e a necessidade de emissão de NFS-e, o que tem trazido certa instabilidade e insegurança jurídica aos contribuintes e também fomentando discussões a respeito de questões como isonomia, legalidade da conduta e abuso de conduta por parte do Fisco para ampliar as arrecadações aos cofres públicos.

Como o entendimento sobre a incidência – ou não – do ISS sobre os honorários sucumbenciais ainda não está pacificado pela jurisprudência, vez que a dis-

cussão é extremamente recente e tramita, precipuamente, no âmbito administrativo, é de extrema relevância o debate acerca desse posicionamento dos Municípios e os impactos que a referida exação surpresa poderá causar à segurança jurídica dos contribuintes, conforme se passará a expor.

II. O ISS e a Solução de Consulta n. 20, do Município de São Paulo/SP

Cumpra destacar, pois, para os propósitos do estudo, que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é um tributo com finalidade arrecadatória, de competência municipal e do Distrito Federal, cuja previsão consta no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, sendo regulamentado pela Lei Complementar n. 116/2003 e sua Lista Anexa:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.”

Sob a perspectiva do referido dispositivo, o contribuinte será a pessoa física ou jurídica prestadoras de serviços, ao passo que o fato gerador da exação será a prestação de serviços que não estejam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços e cujas hipóteses de incidência estejam dispostas na Lista Anexa da LC n. 116/2003. No mais, o recolhimento do referido imposto deverá ser efetuado no momento da emissão da Nota Fiscal referente ao serviço prestado.

A prestação de serviços advocatícios, firmada e configurada em razão do contrato de prestação de serviços, é uma das hipóteses tributáveis pelo ISS – uma vez que o referido serviço consta no item 17.14 da Lista Anexa da LC n. 116/2003 – tendo como base de cálculo o valor do serviço prestado¹.

As alíquotas incidentes sobre a prestação de serviço variam de acordo com o enquadramento do contribuinte, isto é, serão diferentes para o advogado autôno-

¹ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

mo e para a sociedade de advogados. Enquanto o advogado autônomo será tributado na alíquota mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento) sobre o serviço prestado², a sociedade de advogados poderá recolher uma alíquota fixa, caso seja optante pelo Simples Nacional³, ou uma alíquota de 5% (cinco por cento) sobre a receita bruta presumida, caso seja sociedade unipessoal de São Paulo⁴.

Ocorre que, diferentemente dos honorários contratuais que decorrem do compromisso firmado com o cliente para a prestação de serviços advocatícios, os honorários sucumbenciais decorrem de uma condenação judicial imposta à parte perdedora em uma demanda judicial.

Conforme expresso no art. 85, § 14, do Código de Processo Civil, essa espécie de honorários decorre de uma imposição legal, sendo um direito do advogado da parte vencedora, detendo caráter alimentar. No mais, de rigor destacar que a sucumbência será fixada entre 10% (dez por cento) a 20% (vinte por cento) do valor da condenação ou proveito econômico:

“Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

² “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).”

³ O pagamento de alíquota fixa é uma estratégia constante no Projeto de Lei Complementar n. 49/2015 (“PLP n. 49/2015”), que visa beneficiar os escritórios optantes pelo Simples Nacional, de forma que a sociedade não utilizará mais o faturamento como base de cálculo da exação, mas sim o número de advogados atuantes. Apesar de a proposta ter sido aprovada Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, o projeto ainda está pendente de análise pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania e pelo Plenário.

⁴ A Lei n. 17.719/2021 alterou o art. 15 da Lei n. 13.701, de 2003, de forma que o referido dispositivo passou a prever a incidência de uma alíquota de 5% sobre uma receita bruta presumida, tomada com base na quantidade de profissionais habilitados na sociedade unipessoal. Dessa forma, as faixas de receita bruta mensal passaram a ser de: “§ 12 [...]:

I – R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, até 5 (cinco) profissionais habilitados;

II – R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 5 (cinco), até 10 (dez) profissionais habilitados;

III – R\$ 10.000,00 (dez mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 10 (dez), até 20 (vinte) profissionais habilitados;

IV – R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 20 (vinte), até 30 (trinta) profissionais habilitados;

V – R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 30 (trinta), até 50 (cinquenta) profissionais habilitados;

VI – R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 50 (cinquenta), até 100 (cem) profissionais habilitados;

VII – R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 100 (cem).”

§ 1º São devidos honorários advocatícios na reconvenção, no cumprimento de sentença, provisório ou definitivo, na execução, resistida ou não, e nos recursos interpostos, cumulativamente.

§ 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.

§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I – mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II – mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III – mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV – mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V – mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

[...]

§ 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.”

A diretriz é repetida no plano infraconstitucional, no Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil que dispõe, em seus arts. 22 e 23, que os honorários sucumbenciais são devidos em razão da prestação de serviço profissional e serão pagos diretamente ao advogado, podendo o patrono executá-los de forma autônoma.

“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.”

Partindo desse entendimento de que os honorários de sucumbência são devidos em razão da prestação de serviços jurídicos, a Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio do Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria da Fazenda, em 4 de julho de 2022, elaborou a Solução de Consulta n. 20, na qual entende que os honorários de sucumbência devem ser tributados pelo ISS.

Elaborada em resposta à consulta formulada por um escritório de advocacia sediado no Município de São Paulo que questionava quem seria o tomador de serviço a ser remunerado pelas verbas sucumbenciais e qual seria o momento de emissão da NFS-e, a referida Solução de Consulta traz que o termo “advocacia” indicado na Lista Anexa da LC n. 116/2003 deve ser interpretado de forma abrangente, sendo os honorários sucumbenciais uma renda tributável e suscetível à emissão de NFS-e.

Em continuidade, a Municipalidade Paulistana dispõe que a emissão da NFS-e deve ser feita no nome da parte contratante ou tomador de serviço, ainda que esse não tenha sido a parte sucumbente do processo, e no momento do trânsito em julgado e liquidação dos valores devidos.

Como decorrência dessa Solução de Consulta, a Secretaria Municipal da Fazenda, do Município de São Paulo, em 15 de fevereiro de 2023, publicou a Instrução Normativa n. 4, que visa disciplinar a emissão de NFS-e pelos prestadores do serviço previsto no subitem 17.13 da Lista Anexa da Lei n. 13.701/2003.

Na referida IN, o Município reforça seu posicionamento a favor da exação – sem, contudo, fazer distinção dos honorários contratuais dos sucumbenciais, entendendo que ambos derivam da prestação de serviços realizada por advogados – e descreve que a emissão da NFS-e deverá conter dados do processo, como o número dos autos, as partes envolvidas, bem como os valores recebidos.

De forma adicional, a Secretaria dispõe que os advogados devem manter registros contábeis – como relatórios contendo todos os serviços prestados e valores recebidos – que possibilitem a fiscalização das receitas sujeitas à tributação do ISS. A única faculdade possibilitada ao contribuinte é a emissão de uma única Nota Fiscal contendo todos as verbas sucumbenciais recebidas, desde que observada a limitação mensal.

“Art. 1º É facultado aos prestadores do serviço descrito no subitem 17.13 da lista do *caput* do artigo 1º da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, emitir uma única Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e por incidência e por código de serviço – 3220 ou 3379 – nos termos da IN SF/SUREM n. 8/2011 e suas atualizações posteriores, conforme especificado nesta instrução normativa.

§ 1º O contribuinte deverá preencher o campo ‘Valor total da nota’ com o somatório dos valores relativos a honorários de sucumbência devidos durante o mês, como tal considerado o montante bruto total decorrente dos honorários sucumbenciais recebidos, sem nenhuma dedução.

§ 2º O preenchimento de cada NFS-e considerará como data da prestação o último dia do mês e deverá seguir o padrão adotado para o preenchimento das demais NFS-e, exceção feita em relação ao campo destinado à indicação do tomador do serviço, o qual deverá ser preenchido com a identificação do prestador de serviços.

§ 3º Deverão constar no campo ‘discriminação dos serviços’, as informações dos números dos processos judiciais, os valores de honorários sucumbenciais de cada processo e, salvo nos casos de segredo de justiça, a identificação dos clientes que tenham integrado as respectivas lides.

§ 4º Caso seja excedido o número de linhas disponíveis no campo ‘discriminação dos serviços’, o prestador deverá manter à disposição da Administração Tributária registros contábeis auxiliares que possibilitem a perfeita identificação das receitas eventualmente sujeitas à tributação do ISS, por meio de elaboração de relatório mensal analítico descritivo com o detalhamento de todos os processos judiciais, clientes e valores respectivos individualizados.

§ 5º O relatório aludido no parágrafo anterior deverá mencionar expressamente a incidência a que se refere e o número desta instrução normativa.

§ 6º Caso os tomadores venham a exigir a NFS-e relativa aos honorários de sucumbência, deverá ela ser fornecida individualmente nos termos da legislação pertinente.

Art. 2º Esta instrução normativa entrará em vigor na data de sua publicação, não sendo aplicável a exercícios anteriores.”

Cumprе ressaltar que, apesar de a discussão a respeito do posicionamento favorável à tributação dos honorários de sucumbência pelo ISS ter ganhado força somente nos últimos meses, a Municipalidade de São Paulo, na Solução de Consulta n. 23/2017, já havia manifestado que os honorários de sucumbência decorrem da contratação feita pelo cliente vencedor da demanda. Em outras palavras, percebe-se que a Municipalidade já defendia, há muitos anos, que os honorários sucumbenciais decorrem diretamente da prestação de serviços, sendo tais verbas também passíveis da tributação pelo ISS:

“a consulente não teria direito ao recebimento desses honorários caso não houvesse sido a referida relação contratual estabelecida. Em outras palavras, os honorários de sucumbência são decorrentes da prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada.”

De igual forma, na Solução de Consulta SF/DEJUG n. 9, de 18 de abril de 2018, o Município de São Paulo também pontuou que os honorários sucumbenciais decorrem dos serviços prestados ao cliente, razão pela qual estes também deveriam ser tributados pelo ISS, como se vê:

“5. Os honorários de sucumbência, previstos em lei federal, decorrem da prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada, caracterizando receita tributável pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.
[...]

7. Considerando que o valor dos honorários de sucumbência é determinado posteriormente ao momento da prestação do serviço, há uma impossibilidade técnica de se conhecer seu valor durante a prestação.

8. Assim, a consulte deverá emitir a NFS-e, de acordo com as disposições do Decreto n. 53.151, de 2012, tão logo o valor dos honorários de sucumbência seja definido pela autoridade judiciária e o valor a ser recebido se tornar líquido.

9. Ademais, em decorrência do item 5 desta solução de consulta, a NFS-e deverá ser emitida em favor do cliente com a qual a consulte tem relação contratual, ainda que dele não tenha recebido o valor referente aos honorários de sucumbência.”

Apesar desses posicionamentos desfavoráveis serem de extrema relevância por afetar todos os profissionais que prestam serviços de forma autônoma, também é relevante pontuar que as sociedades advocatícias optantes pelo Simples Nacional *não* devem ser afetadas.

Isso porque, diferentemente dos profissionais autônomos que recolhem o ISS a cada serviço prestado, as sociedades optantes pelo Simples Nacional recolhem o ISS tendo como base a receita bruta auferida pelo escritório, o que, em tese, já englobaria os valores recebidos a título de honorários sucumbenciais.

Apesar de essa ser a conclusão lógica obtida pelos contribuintes, ainda não há posicionamentos claros sobre a questão.

III. O posicionamento controverso dos municípios a respeito da incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência: a defesa promovida pela OAB de cada estado e a segurança jurídica do contribuinte

Sobre a questão da tributação dos honorários de sucumbência, podemos observar duas correntes de entendimento adotadas pelos Municípios em nosso território nacional e que afetam diretamente o princípio da segurança jurídica, uma vez que o contribuinte não vislumbra previsibilidade e coerência na aplicação da exação: (i) um posicionamento favorável ao enquadramento dos honorários sucumbenciais no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003; e (ii) um posicionamento desfavorável à tributação de hipótese não prevista na legislação.

Seguindo o posicionamento do Fisco Municipal de São Paulo, o Conselho Fiscal Administrativo da Secretaria de Finanças do Município de Recife, em recente resposta à Solução de Consulta n. 07.83386.0.15/16, também entendeu “em relação aos honorários de sucumbência fixados pelo juiz, a Nota Fiscal deve ser emitida em nome do cliente, não importando se quem arcou financeiramente com o pagamento foi um terceiro”⁵.

⁵ Secretaria de Finanças – Conselho Administrativo Fiscal, Consulta n. 07.83386.0.15, Acórdão n. 013/2016, Rel. Fernando Ribeiro da Cunha, Data de Julgamento: 20.01.2016.

De igual forma, os Municípios de Londrina e Maringá também possuem disposição favorável a respeito da emissão de NFS-e relativa aos honorários sucumbenciais e, conseqüentemente, sobre a tributação destes pelo ISS.

Em contraposição à conduta adotada pelos demais entes, o Município de Ponta Grossa, para a surpresa de muitos contribuintes, tem se manifestado de forma desfavorável à tributação. Em recente resposta⁶ ao ofício enviado pela Ordem dos Advogados do Brasil de Ponta Grossa⁷, a municipalidade reconheceu que os honorários sucumbenciais não constituem fato gerador do ISS, sendo essa uma hipótese de não incidência.

Além do parecer favorável, o Município de Ponta Grossa também disponibilizou um *tutorial* aos contribuintes, ensinando como a NFS-e poderia ser emitida em face da parte sucumbente e sem considerar a incidência do ISS.

Embora ainda não exista posicionamento advindo de algum dos Municípios do Espírito Santo a respeito da questão, a OAB-ES, por meio de sua Comissão de Direito Tributário, já se posicionou favoravelmente à defesa dos advogados inscritos.

Em síntese, a Seccional do Espírito Santo reuniu diversos profissionais da área tributária e elaborou um parecer jurídico defendendo que a não incidência de ISS sobre os valores recebidos a título de honorários está respaldada na inexistência de fato jurídico tributável. Corroborando com os argumentos já trazidos no referido artigo, foi demonstrado que a exação seria indevida em razão da inexistência de relação jurídica entre o advogado da parte vencedora e a parte vencida, da ausência de previsão no rol taxativo da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e por serem os honorários sucumbenciais uma espécie de verba indenizatória.

No mais, a Seccional também pontuou que o material será enviado para todas as Prefeituras do Estado, visando provocá-las sobre a questão e evitar discussões futuras.

Perceba-se que, embora a questão seja recente, a existência de duas controvérsias a respeito dessa exação é de impacto tão relevante, tendo em vista que a exação aumenta drasticamente a carga tributária imposta aos advogados e as verbas arrecadadas pelos Municípios, que a questão já foi remetida ao Judiciário.

Embora ainda sejam poucos, os posicionamentos proferidos merecem destaque.

A 2ª Vara Judicial da Comarca de Anicuns e a 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, no julgamento da Ação de Cobrança n. 0065699-23.2016.8.09.0010 e do Agravo de Instrumento n. 5028342-11.2022.8.09.0010, fo-

⁶ SEI/PMMPG – 0951169.

⁷ Ofício n. 69/2020.

ram responsáveis por publicar os primeiros precedentes, a respeito da matéria, que se tem notícia.

Sintetizando a demanda, pontua-se que na ação originária⁸ o Município de Anicuns foi condenado ao pagamento de indenização à Autora da ação de cobrança, Leonídia Maria do Rozario Couto, sendo também condenado ao pagamento de honorários de sucumbência fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da condenação, nos moldes do art. 85 do CPC.

Iniciado o cumprimento de sentença pela Autora, o Município de Anicuns efetuou o depósito judicial da quantia supostamente devida⁹, efetuando a retenção de R\$ 302,72 (trezentos e dois reais e setenta e dois centavos) a título de ISS e Imposto de Renda Retido na Fonte.

Inconformada com a retenção, a Autora informa que o ISS seria indevido, por inexistir prestação de serviço à parte sucumbente, sendo a sucumbência mera obrigação decorrente de lei.

Partindo de tais pressupostos, a Juíza Lígia Nunes de Paula, da 2ª Vara Judicial da Comarca de Anicuns, determinou o depósito da quantia indevidamente retida em razão da não incidência das tributações supramencionadas. Vejamos:

“[...] De acordo com o item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, norma geral do ISS, tem-se o serviço de ‘Advocacia’ dentre aqueles que têm como fato gerador a prestação de serviços e que não se constituam como atividade preponderante do prestador. Contudo, o citado item diz respeito à advocacia e, portanto, aos honorários pactuados no contrato de prestação de serviços entre o cliente e o advogado, por ocasião da relação jurídica entre eles existente. Dessa forma, os honorários sucumbenciais não compõem a relação jurídica contratual estabelecida, para formalizar a contratação da prestação dos serviços de advocacia, não integrando, assim a relação jurídica cliente-advogado. O advogado não presta serviços de advocacia ao terceiro sucumbente, pois não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo.

A relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é uma decorrência direta da aplicação da legislação processual civil (art. 85 do CPC), não havendo vínculo ou manifestação de vontade. Assim, não há que se falar em incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre a referida verba.

[...]

Ante ao exposto, intime-se o município para efetuar o pagamento do remanescente no total R\$ 302,72 (trezentos e dois reais e setenta e dois centavos) refe-

⁸ Processo n. 0065699-23.2016.8.09.0010, ajuizado por Leonídia Maria do Rozario Couto em face do Município de Anicuns, para fins de obtenção dos pagamentos devidos e relativos ao período de julho de 2009 a dezembro de 2012, em razão da demissão, judicialmente reconhecida como ilegal, da Autora.

⁹ R\$ 5.045,49 (cinco mil, quarenta e cinco reais e quarenta e nove centavos).

rente a retenção indevida do ISSQN e IRRF, no prazo de 30 (trinta) dias.”¹⁰
(Destaquei)

Discordando totalmente da referida decisão o Município interpôs o Agravo n. 5028342-11.2022.8.09.0010, sustentando que os honorários de sucumbência decorrem, ainda que indiretamente, da prestação de serviço do advogado ao seu cliente sendo, portanto, renda tributável pelo ISS. Ainda, o Município defende que Lista Anexa da LC n. 116/2003 traz que as atividades de advocacia são tributáveis pelo Município¹¹.

A 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, com o brilhantismo que lhe é inerente, negou provimento ao agravo da Municipalidade, por entender que o item “Advocacia” constante na Lista Anexa da LC n. 116/2003 diz respeito aos honorários contratuais convencionados entre o advogado e seu cliente, não englobando os honorários sucumbenciais. No mais, também foi pontuado que a sucumbência é direito autônomo do advogado, sendo essa uma hipótese de não incidência tributária:

“Agravo de instrumento. Tributação ISS sobre honorários sucumbenciais. Incabível. 1. o item ‘Advocacia’ da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, ou seja, serviços de natureza advocatícia, decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente, não abarcando a verba sucumbencial. 2. Dispõe o artigo 1º da Lei Complementar Federal n. 116/2003: ‘Art. 1º: O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.’ 3. Nesse contexto, não estão inseridos os honorários sucumbenciais, pois não equivale a serviço, mas de condenação judicial com dupla natureza: indenizatória ao advogado da parte vencedora e penalizadora para a parte perdedora. 4. Assim, verifica-se que os honorários advocatícios constituem direito autônomo do advogado e não pode ser tributado com o ISS. Agravo de instrumento conhecido e desprovido.”
(Destaque original)¹²

¹⁰ Goiás. Tribunal de Justiça. Cumprimento de Sentença n. 0065699-23.2016.8.09.0010. Exequente: Leonídia Maria do Rozario Couto. Executado: Município de Anicuns. Juíza Lígia Nunes de Paula. Anicuns, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php>. Acesso em: 14 abr. 2023.

¹¹ Ao lado de tais argumentos, o Município defende que a Lei Municipal n. 1.657/2002, em seu art. 27, traz que “a retenção de tributo devido ao Município deve ser feita quando o pagador possuir qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, seja como substituto ou responsável tributário.”

¹² Goiás. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 5028342-11.2022.8.09.0010. Agravante: Município de Anicuns. Agravada: Leonídia Maria do Rozario Couto. Relator: Des. Gerson Santana Cintra, 3ª Câmara Cível. Goiás, 27 de jun. 2022. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/jurisprudencia-home>. Acesso em: 14 abr. 2023.

A referida decisão, embora ainda esteja sujeita à alteração em razão da interposição de Recurso Especial pelo Município de Anicuns, tornou-se um precedente favorável à argumentação sustentada pelo advogados e sociedades advocatícias.

Por sua vez, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento do Mandado de Segurança n. 10513 55-04.2022.8.26.0053, concedeu uma liminar ao escritório Simões Advogados para suspender os efeitos da Solução de Consulta n. 20/2022 e, conseqüentemente, afastar a imposição do recolhimento de ISS sobre os honorários advocatícios de sucumbência e a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Em sede de pedido definitivo, o escritório requisitou que fosse declarado seu direito de excluir os honorários sucumbenciais da base de cálculo do ISS.

Em resposta ao pedido do Impetrante, o juízo da 15ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo entendeu que a hipótese de incidência dependeria de reserva legal e que, se o entendimento do Município fosse cabível, o recolhimento do ISS seria devido não só pelos escritórios, mas também pelas Procuradorias Municipais, Estaduais e da Fazenda Nacional¹³.

Apesar do entendimento favorável emitido em setembro de 2022, o juízo revogou a liminar ao apreciar o mérito, por entender que o escritório impetrante não detinha interesse processual. A questão ainda poderá ser reavaliada em sede de embargos de declaração.

No segundo posicionamento do Judiciário sobre a questão, a 4ª Vara Federal de Campo Grande, em sentença publicada no dia 5 de dezembro de 2022, mostrou-se favorável ao pleito da Ordem dos Advogados do Mato Grosso do Sul ao suspender a exigibilidade do ISS sobre os honorários sucumbenciais e reconhecer o direito dos advogados campo-grandenses à restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação¹⁴, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município de Campo Grande.

Em síntese, o Juiz Pedro Pereira dos Santos entendeu que o legislador não se referia aos honorários sucumbenciais ao autorizar a incidência do ISS sobre a prestação de serviços jurídicos, não existindo lacunas que autorizassem uma nova arrecadação. Perceba-se:

¹³ “Caso seja adotada a tese de que os honorários de sucumbência devem compor a base de cálculo do ISS, o recolhimento deve ser providenciado por todos os sucumbentes, quer sejam advogados, Procuradores do Estado, Procuradores do Município, Procuradores da Fazenda Nacional. Pela leitura da Consulta n. 20/22 do Município de São Paulo, denota-se indícios de ampliação da base de cálculo do ISS, o que não se revela possível, pois a hipótese de incidência depende de reserva legal.” (São Paulo. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 1051355-04.2022.8.26.0053. Impetrante: Thiago Taborda Simões. Impetrado: Município de São Paulo. Juíza Gilsa Elena Rios, 15ª Vara da Fazenda Pública. São Paulo, 12 set. 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 14 abr. 2023)

¹⁴ i.e., desde 23 de agosto de 2017.

“Ora, para parte sucumbente o advogado da parte vitoriosa não presta serviço algum. Pelo contrário, bem sopesado o resultado, o trabalho do advogado vitorioso sempre importa em prejuízo a quem lhe paga. Logo, as Leis invocadas pelo Município (LC 116/03 e LC Municipal 59/03) devem ser interpretadas em consonância com a citada norma constitucional. *Assim, não há inconstitucionalidade no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Municipal, pela singela razão de se referir o termo Advocacia, à tributação dos valores recebidos a quem o Advogado presta serviços, não a quem lhe paga valores decorrentes de sucumbência. E o art. 85, II, do CPC tampouco autoriza a exação. Ao se referir a prestação de serviços não quis o legislador processual disciplinar relações tributárias, simplesmente mencionado que o local em que ocorreu o trabalho do advogado deve ser levado em consideração na fixação dos sucumbenciais.* O mesmo deve ser dito quanto ao art. 22 do Estatuto da Advocacia, segundo o qual a prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convenionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência. Aqui também *o legislador não autorizou a conclusão de que o advogado presta serviços à parte sucumbente e que, por conseguinte, sobre o valor dos honorários deve incidir ISS.*

[...] Diante do exposto: 1 – concedo a segurança para o fim de declarar que o ISSQN não incide sobre honorários sucumbenciais percebidos por advogados, sociedades individuais de advogados e sociedades de advogados. Por conseguinte, nos termos do art. 14 da LMS, suspendo a exigibilidade do crédito tributário; 2 – reconheço que os advogados desta Capital e as sociedades mencionadas têm direito à restituição (via compensação ou restituição) dos valores que indevidamente pagaram, a partir de 23.08.2017, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município de Campo Grande para atualizar seus créditos tributários, a ser pleiteado por cada associado, em ação própria. Sem honorários. O Município é isento de custas.” (Destaquei)¹⁵

Embora a sentença em questão esteja sujeita ao reexame necessário, também pode ser considerada como mais um precedente favorável aos contribuintes.

Perceba-se que, como a jurisprudência a respeito da questão ainda é extremamente escassa e incerta a respeito do tema discutido, possivelmente haverá um aumento exponencial de discussões judiciais que buscam a resolução da matéria até que haja um posicionamento definitivo sobre a incidência ou não da exação.

¹⁵ Mato Grosso do Sul. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança Coletivo n. 5007387-32.2022.4.03.6000. Impetrante: Ordem dos Advogados do Brasil Seção Mato Grosso do Sul. Impetrado: Município de Campo Grande. Juiz Pedro Pereira dos Santos, 4ª Vara Federal de Campo Grande. Campo Grande, 05 dez. 2022. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual>. Acesso em: 13 abr. 2023.

IV. Conclusão

Embora o Município de São Paulo tenha editado e publicado a Lei n. 17.875/2022, que concede anistia¹⁶ – até a data de sua publicação – as infrações resultantes da falta de emissão de NFS-e que verse sobre os honorários advocatícios sucumbenciais, percebe-se que os Municípios favoráveis à tributação da verba sucumbencial adotam conduta temerária e que visa ampliar a arrecadação aos cofres municipais.

Mesmo diante da existência de duas correntes distintas a respeito da tributação dos honorários de sucumbência¹⁷, por certo que a não incidência do ISS deve ser o entendimento a ser observado pelos Tribunais, pelos órgãos administrativos fiscais, bem como pelos contribuintes.

Primeiro porque, conforme explicitado anteriormente, a sucumbência é resultado de uma determinação judicial, que advém do comando normativo constante em nossa legislação. De forma a complementar o entendimento esposado, a jurisprudência e a doutrina também entendem que os honorários sucumbenciais são uma maneira de penalizar a parte perdedora do processo e bonificar o advogado pelo trabalho satisfatoriamente desempenhado.

Por fim, a aplicação de um ônus – qual seja, a exação – sobre uma verba utilizada para bonificar o advogado por sua vitória judicial seria questão contraditória, desconexa e agravada pelo fato de que o advogado apenas presta serviços para seu cliente, não possuindo qualquer relação ou vínculo com o terceiro sucumbente.

Dessa forma, ausentes quaisquer justificativas que respaldem a tributação dos honorários sucumbenciais pelo ISS.

Salienta-se que, mesmo que a questão ainda esteja em discussão, a falta de certeza a respeito da realização do fato gerador da tributação já seria mais do que suficiente para afastá-la. Isso porque, especificamente no caso do Município de São Paulo, o posicionamento do TJSP é no sentido de que a ocorrência do fato gerador deve ser *certa* para que o tributo seja exigido. Vejamos:

“Execução Fiscal. ISS, Taxa de Publicidade, Taxa de Expediente e Taxa de Licença e Localização dos exercícios de 2013 e 2014. Sentença que acolheu

¹⁶ “Art. 3º Ficam anistiadas as infrações cometidas até a data de publicação desta Lei, referentes ao descumprimento da obrigação acessória de emitir, em cada operação, nota fiscal de prestador de serviços correspondente aos honorários advocatícios sucumbenciais.

Parágrafo único. A anistia não alcança infrações relacionadas a outras obrigações acessórias, ainda que semelhantes, análogas ou decorrentes, nem infrações por descumprimento de obrigação tributária principal.”

¹⁷ Quais sejam: (i) o posicionamento a favor da aplicação da exação, cujo entendimento é que a sucumbência deriva do serviço prestado pelo advogado ao cliente, sendo, portanto, passível de tributação; (ii) o posicionamento contrário à tributação, que defende que o advogado que recebe os honorários de sucumbência não presta serviços à parte condenada, inexistindo relação jurídica que justifique a incidência do tributo.

exceção de pré-executividade, e extinguiu a execução, em razão da ausência de fato gerador hábil a fundamentar a cobrança. Insurgência da municipalidade. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Suficiência dos elementos comprobatórios do encerramento das atividades da executada antes da ocorrência dos fatos geradores. Lançamento tributário e inscrição em dívida ativa que tiveram como único pressuposto a suposição de que, ante a existência de um cadastro ainda não encerrado, teria sido prestado serviço tipificador do fato imponible do ISS e passível de potencial fiscalização. Descumprimento de obrigação acessória de comunicação do encerramento das atividades que atrai apenas a imposição de penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, CTN) e é insuficiente para demonstrar que houve fato gerador das taxas ou do ISS. Sentença mantida. Recurso desprovido.” (Destaquei)¹⁸

“Tributário – apelação – embargos à execução fiscal – ISS – Município de Jandira – Sentença que julgou procedentes os embargos – Apelo do Município. Fato gerador – cadastro municipal – O fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviço, a teor do artigo 1º da Lei Complementar Federal n. 116/2003 – *Desatualização cadastral que não autoriza a cobrança de ISS sobre hipotética prestação de serviço, uma vez que a ocorrência do fato gerador deve ser certa para que o tributo seja exigido* – Prova produzida pelo embargante demonstrando que não mais exercia a profissão como autônomo no Município – Conjunto probatório que permite afirmar que o embargante não presta mais o serviço – Inocorrência do fato gerador – Tributo inexigível – Precedente desse E. Tribunal de Justiça e desta C. Câmara. Sucumbência – Condenação do Município ao pagamento da verba de sucumbência – Cabimento – A sucumbência, regulada no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, está contida no princípio da causalidade, segundo o qual aquele que deu causa à instauração do processo deve arcar com as despesas dele decorrentes – No caso, o Município lançou ISS e protestou a CDA sem que estivesse comprovada a ocorrência do fato gerador e, para impugnar o lançamento, teve a apelada que arcar com o ônus de contratar advogado para o ajuizamento do presente feito, fazendo jus, portanto, ao recebimento das verbas sucumbenciais. Honorários fixados em 10% do valor da causa, correspondente ao valor corrigido da execução – Valor da causa corretamente fixado – Honorários recursais – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – Possibilidade – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo – Majoração em 5%, totalizando a verba honorária de 15% sobre o valor da causa. Sentença reformada – Recurso provido.” (Destaquei)¹⁹

¹⁸ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1500823-89.2018.8.26.0123. Apelante: Prefeitura Municipal de Capão Bonito. Apelada: Fernanda Alves Ferreira Fuzikawa. Rel. Des. Ricardo Cunha Chimentí, 18ª Câmara de Direito Público. São Paulo, 20 mar. 2020. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹⁹ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1001054-33.2018.8.26.0299. Apelante: Município de Jandira. Apelada: Pietro Mignozzetti. Rel. Des. Eurípedes Faim, 15ª Câmara de Direito

“Ementa declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária – ISSQN Período de 1998 a 2006 – Prova documental e oral produzida pelo autor, demonstrando que no período mantinha vínculo de emprego e não mais prestava as atividades de profissional autônomo como jardineiro como constava no cadastro municipal. *Eventual descumprimento de obrigação acessória não autoriza a tributação sobre situação hipotética, mas sobre a efetiva prestação dos serviços, inexistentes, no caso concreto* – Sentença de procedência mantida por seus próprios fundamentos Recurso improvido.” (Destaquei)²⁰

Como a verba sucumbencial não compõe a base de cálculo do ISS – e também não está expressamente prevista na LC n. 116/2003, o que faz com que o Município esteja extrapolando o rol taxativo constante na Lista Anexa – o princípio da estrita legalidade tributária deve ser observado, de forma que os honorários de sucumbência deveriam ser enquadrados como um uma hipótese de não incidência.

Paralelamente a essas questões, há outras divergências que pendem de esclarecimentos, como por exemplo como será feita a fiscalização e a aplicação de multas em razão da ausência de emissão de NFS-e, as possíveis divergências que as emissões poderão causar no momento de prestação de informações fiscais e contábeis à Receita Federal do Brasil e, por fim, a discussão a respeito do tratamento isonômico em relação aos escritórios que recolhem o ISS fixo.

Apesar da discussão do presente artigo atualmente tramitar, sobretudo, no âmbito administrativo e ter sido debatida poucas vezes no Judiciário, não demorará para que os patronos passem a ingressar com Mandados de Segurança, Ações Declaratórias e Anulatórias para afastar tal cobrança, o que lesará – ainda mais – nosso sistema judiciário.

Perceba-se, portanto, que a atuação e a intervenção imediata do Executivo e/ou do Judiciário na questão é de suma importância, tendo em vista que somente dessa forma os advogados terão respaldo suficiente sobre a incidência, ou não, do ISS sobre os honorários sucumbenciais.

Por fim, de rigor pontuar que, apesar da mencionada intervenção ser de extrema necessidade para definir quais os limites e implicações da exação, a revisão de nosso sistema tributário e, conseqüentemente, do nosso Código Tributário Nacional, também não deve ser descartada, vez que poderá pacificar de vez a questão e evitar que situações futuras – e por vezes muito semelhantes à ora discutida – tornem a ser novamente debatidas.

Público. São Paulo, 20 set. 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

²⁰ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 9223951-08.2008.8.26.0000. Apelante: Prefeitura Municipal de São Carlos. Apelada: Paulo Sergio Luiz. Rel. Des. Rezende Silveira, 15ª Câmara de Direito Público. São Paulo, 12 dez. 2013. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

V. Referências

- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. 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: Presidente da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 8.906, de 4 de julho de 1994. Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 13.105, de 17 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 13.247, de 12 de janeiro de 2016. Altera a Lei n. 8.906, de 4 de julho de 1994 – Estatuto da Advocacia. *Diário Oficial da União*, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13247.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- HARADA, Kiyoshi. ISS e honorários de sucumbência. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/iss-exame-do-subitem-17-14-da-lista-de-servicos/#:~:text=Tributar%20honor%C3%A1rios%20de%20sucumb%C3%Aancia%20%C3%A9,o%20fato%20gerador%20do%20imposto>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições de intervenção no domínio econômico e a constituição. *Revista do Advogado* n. 65, dezembro de 2001.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

