

## O CRITÉRIO MATERIAL DO IBS E DA CBS E OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Antonio Carlos de Souza Jr.

Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Vice-presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários (CENAPRET). Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro-fundador da Associação Brasileira de Direito Processual (ABDPro). Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo (ANNEP). Membro consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

Artigo recebido em 14.04.2025 e aprovado em 16.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Critério material da regra-matriz de incidência do IBS/CBS 3 IBS/CBS e os honorários de sucumbência 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: O artigo analisa a compatibilidade entre a natureza jurídica dos honorários advocatícios de sucumbência e o critério material de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O texto examina a estrutura da regra-matriz de incidência dos novos tributos sobre o consumo e a evolução histórico-normativa dos honorários de sucumbência no ordenamento jurídico brasileiro. Fundamenta-se na perspectiva de que o conceito de “operações com bens e serviços”, que constitui o núcleo do critério material do IBS/CBS, não pode ser interpretado extensivamente, a ponto de alcançar relações jurídicas que não configuram autênticas operações de consumo. Analisa-se a onerosidade como elemento central para caracterização do fato gerador, demonstrando que os honorários de sucumbência, enquanto obrigação *ex lege* decorrente de relação jurídica processual, carecem da bilateralidade contraprestacional necessária para configuração do fato gerador dos novos tributos. Conclui que a incidência do IBS e da CBS sobre honorários de sucumbência resultaria em incongruências sistêmicas significativas, especialmente em relação ao regime de creditamento, à sistemática de tributação “por fora”, e ao tratamento das condenações impostas à Fazenda Pública.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Honorários advocatícios de sucumbência. Critério material.

## THE MATERIAL CRITERIA OF THE IBS AND CBS AND THE ATTORNEY'S FEES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Material criterion of the IBS/CBS incidence matrix rule 3 IBS/CBS and the attorney's fees 4 Conclusion 5 References.

ABSTRACT: This article analyzes the compatibility between the legal nature of attorney's success fees (*honorários de sucumbência*) and the material criteria for the incidence of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS). The text examines the structure of the incidence matrix-rule of the new consumption taxes and the historical-normative evolution of success fees in the Brazilian legal system. It is based on the perspective that the concept of "operations with goods and services," which constitutes the core of the material criterion of IBS/CBS, cannot be interpreted extensively to the point of reaching legal relationships that do not configure authentic consumption operations. The analysis focuses on onerousness as a central element for characterizing the taxable event, demonstrating that success fees, as an *ex lege* obligation resulting from a procedural legal relationship, lack the necessary bilateral consideration to configure the taxable event of the new taxes. It concludes that the incidence of IBS and CBS on success fees would result in significant systemic inconsistencies, especially regarding the credit regime, the "gross-up" taxation system, and the treatment of judgments imposed on the Public Treasury.

KEYWORDS: IBS. CBS. Attorney's success fees. Material criterion.

### 1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional n. 132/2023 inaugurou um novo paradigma na tributação sobre o consumo no Brasil, instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição a diversos tributos previamente existentes. Esta transformação estrutural do sistema tributário nacional representa não apenas uma mudança nos mecanismos arrecadatórios, mas uma verdadeira reconfiguração conceitual dos critérios materiais de incidência tributária sobre o consumo.

A nova sistemática tributária ampliou significativamente o espectro de incidência ao adotar a expressão "operações com bens e serviços" como núcleo do critério material, superando a tradicional e restritiva nomenclatura "operações com mercadorias" e "prestação de serviços", historicamente vinculadas ao ICMS e ao ISS, respectivamente. Esta ampliação semântica estabelece novos contornos para a delimitação da hipótese de incidência tributária, exigindo um reexame das categorias jurídicas já consolidadas no direito tributário brasileiro.

Neste contexto de transição paradigmática, torna-se imperioso analisar como determinadas verbas, anteriormente situadas em zonas de penumbra

quanto à sua tributação, comportar-se-ão perante o novo regime jurídico-tributário. Os honorários advocatícios de sucumbência constituem caso emblemático desta necessidade analítica, pois sua natureza jurídica peculiar – situada na intersecção entre direito processual e material – suscita relevantes questionamentos acerca de sua subsunção ao critério material do IBS e da CBS.

O presente estudo propõe-se a examinar a compatibilidade entre a natureza jurídica dos honorários advocatícios sucumbenciais e o critério material de incidência dos novos tributos sobre o consumo. Para tanto, desenvolve-se uma análise jurídico-dogmática que percorre a evolução histórico-normativa dos honorários de sucumbência no ordenamento jurídico brasileiro, bem como investiga-se a estrutura da regra-matriz de incidência do IBS e da CBS, conforme delineada no texto constitucional e na legislação infraconstitucional.

## 2 CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IBS/CBS

O critério material do IBS/CBS está delimitado em duas materialidades principais: operações com bens (materiais ou imateriais, inclusive direitos) e serviços, bem como a importação desses mesmos bens ou serviços, realizada por qualquer pessoa física ou jurídica, independentemente de sua finalidade. Esse desenho constitucional representa uma significativa ampliação conceitual em relação ao termo “mercadorias”, anteriormente utilizado na sistemática tributária brasileira<sup>1</sup>.

Em outros termos, o legislador constituinte estabeleceu um notável alargamento da base de incidência tributária ao criar o IBS e a CBS, adotando uma abordagem significativamente distinta da tradição brasileira que, historicamente, privilegiava tipos tributários com interpretação restritiva. A principal inovação está na amplitude conceitual dessas novas figuras tributárias, que devem incidir sobre todas as operações de consumo geradoras de valor agregado, independentemente da classificação ou da natureza jurídica do bem ou serviço transacionado, representando uma ruptura paradigmática com o sistema anterior<sup>2</sup>.

1. BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 180-181.
2. CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 123-124: “Com a redação

O destaque vai para o vocábulo “operações”, que assume dimensão abrangente no texto constitucional, não se limitando apenas às transações que envolvam efetiva transferência de propriedade, compreendendo qualquer negócio jurídico que promova circulação de riqueza, independentemente da configuração formal do ato. Diferentemente do modelo anterior aplicado ao ICMS, que exigia circulação jurídica efetiva de mercadorias, o novo sistema tributário alcança modalidades negociais variadas como permuta, doação, dação em pagamento, locação e cessão de direitos de uso, representando significativa ampliação do escopo de incidência tributária sobre o consumo no Brasil<sup>3</sup>.

Um aspecto relevante na configuração do critério material do IBS é a vinculação dos conceitos de “bens” e “serviços” ao princípio da capacidade contributiva, evidenciando a natureza fiscal desse tributo. Conforme a análise doutrinária, somente podem ser tributadas as manifestações de riqueza decorrentes de operações com bens ou prestações de serviços<sup>4</sup>.

---

do art. 156-A, § 1º, I, da Constituição, e, especialmente, em virtude da parte final do § 8º do mesmo artigo, o legislador constituinte pretendeu dar amplo alcance aos novos tributos sobre o consumo brasileiro, afastando-se radicalmente da tradição brasileira de tipos com interpretação fechada. O IBS e a CBS devem incidir sobre todas as operações de consumo, sempre que elas gerarem valor agregado para os contribuintes do imposto, independentemente da natureza ou classificação do bem ou serviço transacionado. Com efeito, comparando-se o critério material da hipótese tributária do IBS e da CBS com o de seus antecessores (especialmente o ICMS e o ISS), percebe-se uma significativa alteração. No que toca ao ICMS, seu critério material é efetuar operações relativas à circulação de mercadorias, ou prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como se depreende do próprio art. 155, II, da Constituição. Ou seja, ainda que a técnica de apuração do ICMS reflita o valor agregado por cada contribuinte no processo produtivo (já que se trata de imposto parcialmente não cumulativo), o critério material dele é muito mais restrito do que o do IBS e da CBS, não abrangendo toda e qualquer operação da qual possa surgir o valor agregado. O ISS, por sua vez, tem critério material ainda mais restrito, já que, apesar de potencialmente incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, como se lê no art. 156, III, da Constituição, sua incidência fica limitada aos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, o que inevitavelmente importa em zonas de não incidência do imposto, por falta de previsão na lista”.

3. CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 128.
4. BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024. p.181.

A atribuição de sentido ao signo “serviços” apresenta desafios hermenêuticos significativos. Embora a emenda pareça delegar à lei complementar a definição do conceito de “operações com serviços”, essa delegação não é absoluta, devendo ser interpretada dentro dos limites semânticos constitucionais e considerando as competências tributárias já atribuídas exclusivamente a outros entes<sup>5</sup>.

O art. 4<sup>º</sup> da Lei Complementar n. 214/2025 ratifica a incidência sobre as “operações onerosas com bens ou com serviços”. A norma adota a onerosidade como elemento central para a caracterização do fato gerador. O § 1<sup>º</sup> estabelece uma regra de exceção, admitindo que operações não onerosas também possam ser tributadas, desde que expressamente previstas na própria regulamentação.

O § 2<sup>º</sup> apresenta um conceito abrangente de “operação onerosa”, definindo-a como “qualquer fornecimento com contraprestação”. Essa definição revela a amplitude conferida pelo legislador ao aspecto material da hipótese de incidência, não se limitando ao tradicional conceito de “circulação de mercadorias” do ICMS ou de “prestação de serviços” do ISS, mas abarcando qualquer operação econômica que envolva contraprestação. O dispositivo apresenta um rol exemplificativo de operações consideradas onerosas.

Ou seja, a hipótese de incidência do IBS/CBS não se restringe às operações tradicionalmente tributadas pelo ICMS e pelo ISS, mas abrange uma gama muito

5. BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 182.
6. “Art. 4<sup>º</sup> O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. § 1<sup>º</sup> As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar. § 2<sup>º</sup> Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e VIII – prestação de serviços. § 3<sup>º</sup> São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo: I – o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor; II – a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III – a obtenção de lucro com a operação; e IV – o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. § 4<sup>º</sup> O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4<sup>º</sup> do art. 57 desta Lei Complementar.”

mais ampla de operações econômicas com bens e serviços, desde que presentes os elementos de onerosidade e contraprestação.

O § 3º estabelece elementos considerados irrelevantes para a caracterização das operações tributáveis, revelando a adoção de um critério material substantivo e não meramente formal, isto é, a norma busca privilegiar a substância econômica sobre a forma jurídica.

### 3 IBS/CBS E OS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA

Inicialmente, o sistema processual brasileiro não contemplava expressamente o regime de honorários sucumbenciais. O ordenamento jurídico nacional, ainda em fase de consolidação após o período colonial, apresentava lacunas significativas quanto à regulamentação dos encargos financeiros decorrentes da sucumbência processual.

Cumpra analisar, sob uma perspectiva histórico-evolutiva, as principais inflexões normativas nessa matéria, destacando seus fundamentos teóricos e implicações práticas no âmbito jurisdicional.

Com a edição do CPC/1939, foi estabelecido um sistema misto de causalidade e culpa, pelo qual os honorários eram fixados apenas quando a parte vencida atuasse de má-fé ou com culpa, contratual ou extracontratual. Tratava-se, portanto, de hipótese de responsabilidade subjetiva, fundamentada na teoria da sucumbência, porém qualificada pelo elemento volitivo do vencido<sup>7</sup>.

A edição da Lei n. 4.215/1963, que instituiu o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, representou verdadeira ruptura paradigmática no tratamento jurídico dos honorários sucumbenciais. O art. 99, §§ 1º e 2º, do referido diploma normativo, operou significativa alteração na titularidade da verba honorária, transferindo-a da parte vencedora para seu advogado<sup>8</sup>.

Significativa alteração na hipótese de condenação dos honorários de sucumbência ocorreu com o advento da Lei n. 4.632/1965, que alterou o CPC/1939 e

7. AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025. p. 153: “[...] a condenação nos honorários de advogados, nos termos da redação originária do art. 64, exigia a presença de dolo ou culpa, contratual ou extracontratual, da parte vencida. Ademais, os honorários eram destinados à parte vencedora, como forma de ressarcimento do que gastou com os serviços de seu advogado. Cuidava-se, pois, de uma responsabilidade subjetiva pelo critério da sucumbência e, igualmente, com o objetivo ressarcitório da parte vencedora”.

8. AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025. p. 153.

passou a estabelecer o pagamento, pelo vencido, ao vencedor, independentemente de qualquer indagação acerca de sua culpa ou falta de decoro processual. “Com a alteração, a condenação nos honorários advocatícios deixou de fundar-se numa responsabilização subjetiva, que dependia de dolo ou culpa da parte vencedora. A responsabilidade passou a ser objetiva, pelo critério da sucumbência. A parte vencida – independentemente de sua intenção – seria condenada a arcar com os honorários advocatícios, devidos ao advogado (em razão do art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963).”<sup>9</sup>

A edição do CPC/1973 consolidou o princípio da sucumbência no ordenamento jurídico brasileiro. O diploma estabeleceu, em seu art. 20, que “a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios”.

O legislador ordinário, ao elaborar o novel diploma processual, manteve a responsabilidade objetiva como regra para a imposição dos custos processuais, incluindo os honorários, dispensando a verificação de elementos subjetivos como má-fé, culpa ou dolo. Entretanto, promoveu significativa alteração quanto à titularidade da verba honorária, restaurando sua natureza essencialmente ressarcitória. O art. 20 do CPC/1973 preceituava expressamente que a parte vencida deveria pagar ao vencedor os honorários advocatícios, o que foi interpretado pela doutrina majoritária como revogação tácita do art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963<sup>10</sup>.

Note-se que, no contexto normativo do CPC/1973, os honorários de sucumbência eram devidos à parte vencedora do processo e, com isso, representavam uma verdadeira indenização pelos custos incorridos para custear a remuneração do advogado contratado para atuar na demanda.

9. AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025. p. 154.

10. AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025. p. 155: “Com o advento do CPC/1973, dois pontos merecem destaque: (a) manteve-se como regra geral uma responsabilidade objetiva pelas despesas e honorários, sem necessidade de perquirir dolo, culpa ou má-fé; e, (b) os honorários regrediram para sua natureza ressarcitória, ou seja, um[a] rubrica inclusa na condenação para reparar a parte. O texto expressamente afirma que o vencido pagará os honorários ao vencedor. Desse modo, após longos debates, firmou-se o entendimento que o CPC/1973 revogou tacitamente o art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963. Em outras palavras, os honorários sucumbenciais voltaram ser devidos à parte, reassumindo sua função ressarcitória. A condenação em honorários advocatícios deixou de beneficiar diretamente o advogado, voltando a ser titularizada pela parte, como forma de reparar eventuais gastos com serviços de advocacia”.

O cenário mudou novamente após a edição da Lei n. 8.906/1994, que aprovou o novo Estatuto da Advocacia. Isso porque o art. 23<sup>11</sup>, combinado com o art. 24<sup>12</sup>, garantiu ao advogado o direito integral aos honorários de sucumbência, asseverando, inclusive, o caráter alimentar da aludida verba.

O art. 85, *caput* e § 14, do CPC/2015<sup>13</sup> reforçou a natureza autônoma dos honorários advocatícios. Não se trata de uma contraprestação pelo fornecimento de um serviço, mas sim de uma indenização processual paga pela parte adversa ao advogado da parte vencedora, ou seja, o advogado – ou sociedade de advogados – que recebe honorários de sucumbência nada recebe do adquirente do serviço.

A jurisprudência brasileira, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, passou a reconhecer o caráter alimentar dos honorários advocatícios, incluindo os sucumbenciais. Essa compreensão foi cristalizada no Enunciado n. 47 da Súmula Vinculante do STF: “Os honorários advocatícios incluídos

- 
11. “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.”
  12. “Art. 24. A decisão judicial que fixar ou arbitrar honorários e o contrato escrito que os estipular são títulos executivos e constituem crédito privilegiado na falência, concordata, concurso de credores, insolvência civil e liquidação extrajudicial. § 1º A execução dos honorários pode ser promovida nos mesmos autos da ação em que tenha atuado o advogado, se assim lhe convier. § 2º Na hipótese de falecimento ou incapacidade civil do advogado, os honorários de sucumbência, proporcionais ao trabalho realizado, são recebidos por seus sucessores ou representantes legais. § 3º-A. Nos casos judiciais e administrativos, as disposições, as cláusulas, os regulamentos ou as convenções individuais ou coletivas que retirem do sócio o direito ao recebimento dos honorários de sucumbência serão válidos somente após o protocolo de petição que revogue os poderes que lhe foram outorgados ou que noticie a renúncia a eles, e os honorários serão devidos proporcionalmente ao trabalho realizado nos processos. § 4º O acordo feito pelo cliente do advogado e a parte contrária, salvo aquiescência do profissional, não lhe prejudica os honorários, quer os convençados, quer os concedidos por sentença. § 5º Salvo renúncia expressa do advogado aos honorários pactuados na hipótese de encerramento da relação contratual com o cliente, o advogado mantém o direito aos honorários proporcionais ao trabalho realizado nos processos judiciais e administrativos em que tenha atuado, nos exatos termos do contrato celebrado, inclusive em relação aos eventos de sucesso que porventura venham a ocorrer após o encerramento da relação contratual. § 6º O distrato e a rescisão do contrato de prestação de serviços advocatícios, mesmo que formalmente celebrados, não configuram renúncia expressa aos honorários pactuados. § 7º Na ausência do contrato referido no § 6º deste artigo, os honorários advocatícios serão arbitrados conforme o disposto no art. 22 desta Lei.”
  13. “Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. [...] § 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.”

na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor con-substanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor”<sup>14</sup>.

No entanto, existe certa controvérsia sobre se a verba constitui uma remuneração decorrente diretamente do serviço prestado nos autos do processo ou se corresponde a uma remuneração autônoma decorrente do exercício da advocacia, porém, não incluída no preço do serviço pactuado com o cliente.

Aqui, cabe destacar duas manifestações proferidas no voto condutor do julgamento do Plenário do STF na ADI n. 6.053/DF<sup>15</sup>.

A primeira manifestação, da lavra do Ministro Alexandre de Moraes, considera a existência de um caráter contraprestacional aos honorários de sucumbência, pois “o pagamento de verbas honorárias sucumbenciais vincula-se indissociavelmente à própria natureza e qualidade dos serviços efetivamente prestados pelo profissional da advocacia, assumindo, em razão disso, feição contraprestacional e remuneratória”. Em seguida, o Eminentíssimo Ministro assevera que:

O fato de os honorários sucumbenciais não serem devidos por alguém que se tenha beneficiado dos respectivos serviços profissionais não é suficiente para, por si só, descaracterizar essa natureza remuneratória. Não é por outro motivo, aliás, que tais verbas são fixadas entre percentuais limitadores de um mínimo e de um máximo, moduláveis precisamente em razão de determinados qualificativos imputáveis ao serviço objeto da contraprestação<sup>16</sup>.

Por outro lado, no mesmo voto condutor, iniciado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, consta expressamente a seguinte manifestação: “No que interessa diretamente à compreensão da problemática sob exame, a figura dos honorários sucumbenciais – ligada à retribuição pelo resultado alcançado, por profissional da advocacia, em determinada demanda judicial, não se confundindo com a contraprestação negociada entre cliente e advogado, considerado o serviço prestado – surge, no ordenamento jurídico brasileiro [...]”<sup>17</sup>.

14. STF, Súmula Vinculante n. 47, aprovada em Sessão Plenária de 27.05.2015.

15. STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.053/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 22.06.2020.

16. STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.053/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 22.06.2020, p. 49.

17. STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.053/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 22.06.2020, p. 19.

Logo, mesmo considerando a natureza remuneratória (contraprestacional ou não) dos honorários de sucumbência e a sua relação com a atuação do advogado no caso, há um expresse reconhecimento de que a verba não decorre do preço contratado para o fornecimento do serviço, salvo convenção das partes com expressa inclusão dos honorários de sucumbência no preço do serviço.

Essa peculiaridade é relevante para a definição do critério material do IBS/CBS, visto que os tributos incidem sobre operações com bens e serviços, e o conceito de operação onerosa é relevante para definição da sua materialidade. Portanto, se os honorários de sucumbência não estiverem qualificados juridicamente como uma operação onerosa paga pelo adquirente em função do fornecimento dos serviços, eles não poderão compor o critério material do IBS/CBS.

A qualificação dos honorários advocatícios como serviço não é uma questão nova, e a discussão remanesce do regime do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A incidência tributária do ISSQN sobre honorários advocatícios sucumbenciais apresenta controvérsia significativa quanto à subsunção ao critério material do imposto.

Embora a atividade advocatícia constitua serviço tributável previsto na Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, os honorários sucumbenciais carecem do elemento essencial caracterizador da hipótese de incidência: a bilateralidade contraprestacional. Isso porque, diferentemente dos honorários contratuais, a verba sucumbencial possui natureza jurídica híbrida, configurando obrigação *ex lege* decorrente de relação jurídica processual, não contratual<sup>18</sup>.

Assim, enquanto todo fenômeno contraprestacional insere-se numa relação causal, nem toda causalidade configura contraprestação tributável, sendo esta última pressuposto necessário ao “prestar serviço” como núcleo do critério material do ISSQN. A mera decorrência causal entre a atuação profissional e a condenação em honorários sucumbenciais não satisfaz, portanto, a exigência normativa de bilateralidade contraprestacional inerente ao conceito jurídico-tributário de serviço<sup>19</sup>.

18. DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. In: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Segurança jurídica, proteção da confiança e reforma tributária: relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024.* (no prelo).

19. DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. In: CONSELHO FEDERAL

Sobre o tema, além das referências anteriores, merecem destaque alguns trechos do Parecer Jurídico aprovado pela Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, presidida pela notável Professora Misabel de Abreu Machado Derzi:

Conforme sustentado linhas atrás, os honorários advocatícios de sucumbência são obrigação *ex lege*, de natureza jurídica híbrida, decorrente de uma relação jurídica de direito processual, imposta ao vencido no processo, como forma de remunerar o advogado da parte vencedora. Ou seja, os honorários de sucumbência não decorrem de uma relação de direito material (contratual), pautado pela bilateralidade. Nessa perspectiva, interessa diferenciar “decorrência” de “contrapartida”. É que o argumento mais comum em favor da incidência é o de que o pagamento dos honorários sucumbenciais decorre da prestação de serviços advocatícios contratada junto a uma das partes, a vencedora da contenda.

[...]

O conceito de “contrapartida”, com efeito, está intimamente vinculado à noção de troca, ou de bilateralidade. Essa correspondência pressupõe uma causalidade: um dos contratantes só realiza o pagamento em função do compromisso da parte contrária de prestar um serviço; enquanto o outro apenas presta o serviço como consequência da assunção, por outrem, de um dever de prestação pecuniária.

Há, portanto, uma relação de continência conceitual, ou de gênero e espécie entre, respectivamente, “causalidade” e “contraprestação”. Toda contraprestação se insere numa relação de causalidade, mas nem toda causalidade é uma contraprestação. Esta pressupõe realidade institucional, pois necessita de sujeitos cognoscentes, com capacidade volitiva, para que estejam aptos a fazer algo *em troca* de outro algo, em ato essencialmente de convenção. Em outros termos, enquanto a causalidade exige apenas que a realidade empírica gere um fato como consequência do outro, a relação de contraprestação requer que haja vontade e, mais precisamente, um sujeito correspondendo ao outro.

Encerrada essa necessária digressão, a ideia de “prestar”, que compõe o núcleo do critério material, exige contrapartida, e não apenas causalidade [...]²º.

---

DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Segurança jurídica, proteção da confiança e reforma tributária*: relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024. (no prelo).

20. DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. In: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Segurança jurídica, proteção da confiança e reforma tributária*: relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024. (no prelo).

O entendimento em questão vem sendo acolhido em diferentes Tribunais de Justiça da federação. Destacamos, exemplificativamente, alguns julgados:

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 abrangendo 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<sup>21</sup>.

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. RECURSO DESPROVIDO. I. Caso em Exame Ação ordinária ajuizada por sociedade individual de advocacia contra o Município de São Paulo, visando o reconhecimento da inexigibilidade do ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste na incidência do ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais, que a parte autora alega não serem contraprestação pelos serviços advocatícios prestados. III. Razões de Decidir 3. Os honorários de sucumbência não constituem contraprestação pelos serviços advocatícios, mas sim um prêmio remuneratório que decorre da norma processual civil, não configurando fato gerador do ISS conforme a Lei Complementar 116/2003. IV. Dispositivo e Tese 4. Recurso desprovido. Tese de julgamento: Honorários sucumbenciais não são tributáveis pelo ISS, pois não decorrem de contrato de prestação de serviços advocatícios, mas de obrigação legal reconhecida judicialmente<sup>22</sup>.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. INCIDÊNCIA DESCABIDA. SENTENÇA REFORMADA. ORDEM

21. TJGO, Agravo de Instrumento 5 5028342-11.2022.8.09.0010, Terceira Câmara Cível, Rel. Des. Gerson Santana Cintra, *DJ* 01.07.2022.

22. TJSP, Acórdão n. 18685116, 1082097-75.2023.8.26.0053, Rel. Marcelo L Theodosio, j. 10.12.2024, *DJ* 10.12.2024.

CONCEDIDA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. I. CASO EM EXAME 1. Trata-se de mandado de segurança impetrado contra a incidência de ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais. A impetrante recorre da decisão que denegou a ordem. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2. A questão em discussão consiste em saber se os honorários advocatícios sucumbenciais estão sujeitos à incidência do ISS, considerando a ausência de vínculo contratual entre o advogado e a parte vencida. III. RAZÕES DE DECIDIR 3. Os honorários de sucumbência não fazem parte do vínculo contratual firmado entre o advogado e seu constituinte, pois o profissional não presta serviços à parte adversa. O elo entre eles decorre da aplicação das normas do processo civil, sem vínculo ou expressão de vontade bilateral. 4. Nesse contexto, os honorários sucumbenciais não compõem a hipótese de incidência fiscal do ISS, por não decorrerem do contrato de prestação de serviços advocatícios, mas sim de obrigação legal reconhecida por decisão judicial. IV. DISPOSITIVO E TESE 5. Recurso conhecido e provido. Sentença reformada. Tese de julgamento: “1. Os honorários sucumbenciais não são tributáveis pelo ISS, pois não decorrem de contrato de prestação de serviços advocatícios, mas de obrigação legal reconhecida por decisão judicial”<sup>23</sup>.

Em que pesem as relevantes diferenças entre a materialidade do IBS/CBS e a do ISSQN, devidamente tratadas no item antecedente, parece-nos que os critérios distintivos para não incidência do ISSQN sobre os honorários de sucumbência são plenamente aplicáveis ao IBS e à CBS.

Ademais, o pagamento dos honorários de sucumbência, ainda que direta ou indiretamente ligado a um fornecimento de serviços, não corresponde a um acréscimo ao preço, pois economicamente é arcado pela parte contrária. Trata-se de questão relevante, pois o IBS/CBS adota a sistemática de tributação por fora e o valor da contraprestação deve ser acrescido do IBS/CBS.

Ora, se a condenação em honorários de sucumbência é o “valor complementar” do fornecimento de serviços advocatícios, ela seria o valor original sem os tributos incidentes? Interpretação em sentido contrário não teria o condão de diminuir o valor da condenação fixada pelo Poder Judiciário?

Noutro prisma, considerando que o adquirente do serviço possui direito ao creditamento dos tributos pagos, haveria necessidade de criação de uma relação jurídica tributária entre a parte vencida e a parte vencedora? Caso a

---

23. TJSC, Apelação 5007415-06.2024.8.24.0020, Rel. Joao Henrique Blasi, j. 04.02.2025, DJ 04.02.2025.

parte vencida aproveite o crédito do IBS/CBS, ela deverá arcar com o ônus do recolhimento do tributo?

Finalmente, considerando que os honorários de sucumbência poderão ser suportados pela Fazenda Pública (art. 85, § 3º, do CPC), em caso de entendimento pela incidência do IBS e da CBS, seria possível aplicar o regime do IBS/CBS das compras governamentais, previsto nos arts. 472 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025?

A lógica do regime específico (art. 149-C da CF<sup>24</sup>) para compras governamentais é justamente a de preservar a neutralidade de tributação e evitar a oneração para o adquirente. “O principal fundamento para a desoneração das compras públicas decorre do fato de que o IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) acabarão repassados à sociedade (na forma de custo das compras governamentais). Assim, caso estas compras não sejam desoneradas, elas pressionarão para aumentar ainda mais a carga tributária, já que a despesa pública é financiada com receitas tributárias.”<sup>25</sup>

Assim, se o IBS/CBS incidir sobre os honorários de sucumbência devidos pela Fazenda Pública, o valor dos tributos deverá ser adicionado ao montante da condenação e, com isso, aumentar a despesa pública, que é justamente o fundamento para a instituição do regime específico para as compras governamentais e, por isso, completamente aplicável.

Os vários questionamentos relacionados anteriormente reforçam que a interpretação mais adequada sistematicamente é aquela no sentido de que o pagamento dos honorários de sucumbência não constitui fato gerador do IBS/CBS.

- 
24. “Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. § 1º As operações de que trata o *caput* poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar. § 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no *caput* e no § 1º. § 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, ‘a’, será implementado na forma do disposto no *caput* e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.”
25. CASTELLO, Melissa Guimarães. As compras públicas e o IBS. In: VV.AA. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2023. p. 313.

#### 4 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, há incompatibilidade entre a natureza jurídica dos honorários advocatícios de sucumbência e o critério material de incidência do IBS e da CBS. O conceito de “operações com bens e serviços” não pode ser interpretado extensivamente, a ponto de alcançar relações jurídicas que não configuram autênticas operações de consumo. Os honorários sucumbenciais, enquanto obrigação *ex lege* decorrente de relação jurídica processual, carecem do elemento essencial para configuração do fato gerador dos novos tributos: a onerosidade bilateral característica das relações de consumo.

Assim, o elemento nuclear que afasta a incidência do IBS e da CBS sobre os honorários de sucumbência reside precisamente na ausência de bilateralidade contraprestacional entre o advogado e a parte sucumbente. Diferentemente dos honorários contratuais, nos quais há uma relação direta de prestação de serviços e respectiva contraprestação, os honorários sucumbenciais decorrem de imposição legal operada por decisão judicial, sem qualquer manifestação volitiva da parte condenada ou relação de consumo direta com o advogado beneficiário.

A jurisprudência consolidada em matéria de ISSQN, embora referente a tributo com materialidade diversa, oferece importante subsídio hermenêutico, ao reconhecer que os honorários de sucumbência não integram o conceito de “prestação de serviços” para fins de incidência tributária. Tal entendimento preserva sua validade no contexto do IBS e da CBS, pois, apesar das diferenças estruturais entre os tributos, persiste a essência da distinção: a ausência de contraprestação direta por serviço efetivamente prestado ao onerado.

Ademais, a aplicação do IBS e da CBS sobre honorários de sucumbência resultaria em incongruências sistêmicas significativas, especialmente em relação ao regime de creditamento, à sistemática de tributação “por fora” e ao tratamento das condenações impostas à Fazenda Pública, demonstrando a inadequação dessa hipótese interpretativa.

Portanto, conclui-se que os honorários advocatícios de sucumbência não se subsumem ao critério material do IBS e da CBS, por não configurarem operação onerosa com bens ou serviços, nos termos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025.

## 5 REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025.

BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

CASTELLO, Melissa Guimarães. As compras públicas e o IBS. In: VV.AA. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2023. p. 313.

DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. In: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Segurança jurídica, proteção da confiança e reforma tributária: relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024*. (no prelo).