

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
ESCOLA SUPERIOR DA MAGISTRATURA DO ESTADO DE SANTA CATARINA -
ESMESC**

RODRIGO GOMES CAPORAL

**DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS INCIDENTE SOBRE
OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS**

CRICIÚMA

2014

RODRIGO GOMES CAPORAL

**DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS INCIDENTE SOBRE
OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS**

Monografia apresentada ao Setor de Pós-graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, para a obtenção do título de pós-graduado no curso da Escola Superior da Magistratura.

Orientador(a): Prof. (a) Patrícia Uliano Effting,
Msc.

CRICIÚMA

2014

Dedico este trabalho aos meus pais (Laury e Marilísia), a Mel, Lu, Cookie e Guto, pelo apoio prestado durante todos os momentos importantes desta jornada que se finda.

AGRADECIMENTOS

À professora Patrícia Uliano Effting, pelo seu empenho e sabedoria na orientação desta Monografia.

Aos professores e colegas de classe que, seja por troca de conhecimento ou de materiais, muito me ajudaram na elaboração deste trabalho monográfico.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a base de cálculo a ser utilizada para cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) incidente sobre as atividades notariais e de registros públicos. O método de abordagem utilizado foi o dedutivo. O procedimento de pesquisa adotado foi o bibliográfico, consistente na utilização de doutrina, pareceres, legislação e jurisprudências. No trabalho foram destacados aspectos relevantes dos serviços notariais e de registros públicos. Traçaram-se noções elementares de direito tributário e, por fim, foi analisada a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registros públicos. Constatou-se que, apesar de existir entendimento em contrário do STJ, o ISS deve incidir de forma fixa, com aplicação do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68, uma vez que os serviços são prestados de forma pessoal. Ainda, os valores que não venham a se integrar ao patrimônio dos titulares da delegação devem ser excluídos da base de cálculo do tributo.

Palavras-chave: Serviços notariais e de registros públicos. ISS. Base de cálculo.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF – Constituição Federal

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

CTN – Código Tributário Nacional

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DOS ASPECTOS DESTACADOS DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS.....	10
2.1 CONCEITO E HISTÓRICO DAS ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	10
2.2 DOS REQUISITOS PARA INGRESSO NA ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO.....	15
2.3 DOS PREPOSTOS	17
2.4 DAS INCOMPATIBILIDADES E IMPEDIMENTOS	18
2.5 DA RESPONSABILIDADE DO NOTÁRIO E DO REGISTRADOR.....	18
2.5.1 Da responsabilidade no âmbito administrativo	19
2.5.2 Da responsabilidade civil e criminal.....	19
2.6 DA EXTINÇÃO DA DELEGAÇÃO	20
2.7 DOS EMOLUMENTOS PERCEBIDOS PELOS NOTÁRIOS E OFICIAIS DE REGISTRO.....	21
3 NOÇÕES ELEMENTARES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	24
3.1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	24
3.2 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	25
3.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	26
3.4 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL.....	27
3.4.1 Competência.....	27
3.4.2 Função.....	28
3.4.3 Fato gerador da obrigação tributária.....	29
3.4.4 Alíquotas	31
3.4.5 Base de cálculo	31
3.4.6 Contribuinte	33
3.4.7 Lançamento	35
3.5 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	36

4 DA BASE DE CÁLCULO DO ISS INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS.....	40
4.1 DO CARÁTER PESSOAL DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES E DA APLICAÇÃO DO § 1º, DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68.....	40
4.2 DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DOS VALORES QUE NÃO SE INTEGRAM O PATRIMÔNIO DOS NOTÁRIOS E OFICIAIS DE REGISTRO	46
5 METODOLOGIA	49
6 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

A cobrança do ISS sobre as atividades notariais e de registro se consistiu numa forma encontrada para incrementar as receitas públicas municipais. Tal exigência deu nascedouro a grande controvérsia sobre sua constitucionalidade, posteriormente pacificada, em favor dos municípios, perante o Supremo Tribunal Federal. Todavia, remanesce divergência sobre qual base de cálculo deve ser aplicada para identificar o valor do tributo a ser cobrado.

Nesse ponto exsurge a relevância do tema, uma vez que a base de cálculo a ser utilizada para valoração do ISS implica em maior ou menor onerosidade para os delegatários dos serviços notariais e de registros públicos. Assim, torna-se imprescindível verificar se o imposto deve incidir de forma fixa ou sobre o faturamento, bem como analisar eventual exclusão da base de cálculo dos valores que não venham integrar a propriedade dos detentores da delegação.

Tal estudo restou motivado por dúvida quanto à base de cálculo a ser utilizada pelos Municípios para o cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registros públicos.

Por consequência, este trabalho busca identificar a base de cálculo a ser utilizada para valorar o tributo, pois um cálculo equivocado poderá inviabilizar a manutenção de vários serviços notariais e de registros públicos deficitários, dentre os quais se destaca o de registro civil de pessoas naturais, o qual tem como uma de suas atribuições à emissão da certidão de nascimento, documento esse indispensável ao exercício da cidadania.¹

Visando alcançar os objetivos ora propostos, será feita uma revisão bibliográfica do assunto, através da leitura de obras, pareceres, artigos jurídicos e jurisprudências, buscando possíveis soluções para a problemática aqui levantada.

Este trabalho foi estruturado em cinco capítulos, sendo que, no primeiro tratar-se-á da introdução. No segundo capítulo dar-se-á destaque a aspectos importantes dos serviços notariais e de registros públicos, de modo que se analisará seu conceito e evolução histórica, os requisitos necessários para ingresso na atividade, à questão dos prepostos, as incompatibilidades e impedimentos, a

¹ Conforme entendimento firmado pelo STF, no julgamento da ADI n. 1800/DF, a certidão de nascimento constitui documento indispensável ao exercício da cidadania.

responsabilidade do notário e do registrador, as formas de extinção da delegação e a questão dos emolumentos.

No terceiro capítulo buscar-se-á uma visão panorâmica do Direito Tributário Brasileiro e sua relação com as atividades notariais e de registro. Serão abordados de maneira resumida, por não se tratar do objetivo deste estudo, temas como Sistema Tributário Nacional, competência tributária, limitações ao poder de tributar e, por fim, se analisará o ISS, destacando competência para cobrança, função, fato gerador, alíquotas, base de cálculo, contribuinte, lançamento e incidência sobre os serviços notariais e de registros públicos.

Posteriormente, no quarto capítulo, tratar-se-á da correta identificação da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro e a questão das eventuais exclusões de valores que não venham a integrar o patrimônio do contribuinte.

Finalmente, no quinto capítulo, apresentar-se-á os resultados e conclusões derivadas desta pesquisa, sendo colocado em evidência às particularidades legais que tiverem maior relevância durante o presente estudo.

2 DOS ASPECTOS DESTACADOS DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

Inicialmente, no intuito de proporcionar uma melhor compreensão do presente trabalho, passar-se-á a uma breve explanação sobre aspectos relevantes das atividades notariais e de registros públicos.

2.1 CONCEITO E HISTÓRICO DAS ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

A palavra cartório, segundo Ferreira, designa “lugar onde se registram e guardam cartas ou documentos importantes; arquivo.”² Ainda, pode ser a “repartição onde funcionam os tabelionatos, os ofícios de notas, as escriturarias da justiça, os registros públicos, e se mantêm os respectivos arquivos.”³

Em seu sentido jurídico, de modo genérico, Mota esclarece que o termo cartório:

[...] corresponde a um conjunto amplo de repartições com características e finalidades diversas. A cada uma dessas repartições costuma-se atribuir uma denominação de acordo com a característica que lhe é própria: escrituraria, para a repartição ou estabelecimento do escrivão; tabelionato, para a repartição ou estabelecimento do notário ou tabelião; e, finalmente, cartório, para os ofícios de registro público.

Mesmo considerando a abrangência do termo cartório, que, na atualidade, compreende repartições diversas, podemos extrair dessa diversidade um sentido comum: é nesse conjunto de repartições que se realizam as funções notariais e as atividades de registro.⁴

Em conformidade com o entendimento da referida autora, para o presente estudo, usar-se-á a palavra cartório com escopo a designar o local aonde se realizam as atividades notariais e de registro.

Quanto a tais atividades, Parizatto leciona que:

Serviços notariais podem ser definidos como sendo as atividades desempenhadas por oficiais públicos, a quem se confere o encargo de instrumentar na forma legal, os atos jurídicos e os contratos elaborados pelas partes interessadas. Serviços de registro são as inscrições ou as transcrições realizadas por oficiais públicos mantidos pelos ofícios de registro, realizadas por oficiais públicos, para imprimir existência legal, dando forma pública a certos atos jurídicos que para terem validade dependem de tal inscrição ou transcrição, embora o registro possa ser feito

² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004, p. 415.

³ Ibid., p. 415.

⁴ MOTA, Carolina. Cartório de protesto. In: MOURA, Alkimar R. (Coord.), **Cartório de protesto: uma análise dos aspectos jurídicos e econômicos**. Rio de Janeiro: FGV, 2008, p. 9-10.

facultativamente pelo interessado como medida de segurança, nos casos em que o mesmo é dispensado.⁵

Tais atividades têm desempenhado função de extrema relevância na vida dos cidadãos, constituindo uma ponte de acesso ao exercício da cidadania. Nascimento, casamento, divórcio, compra e venda de imóveis, óbito, entre outros, são atos que hoje, para serem dotados de publicidade, autenticidade, segurança e eficiência, necessitam dos serviços prestados pelos notários e registradores⁶.

Mas nem sempre foi assim.

Nas primeiras civilizações, predominantemente iliteratas, as tratativas entre as partes se davam de maneira oral. Todavia, com o desenvolvimento que abarcou tais sociedades, surgiu necessidade de se dar maior segurança aos negócios firmados e, assim, optou-se por se reduzir a termo a vontade expressada pelas partes.

Neste sentido, Brandelli relata que a atividade notarial é:

[...] uma criação social, nascida do seio da sociedade, a fim de atender as necessidades desta diante do andar do desenvolvimento voluntário das normas jurídicas. O embrião da atividade notarial, ou seja, o embrião do tabelião, nasceu do clamor social, para que, num mundo massivamente iletrado, houvesse um agente confiável que pudesse instrumentalizar, redigir o que fosse manifestado pelas partes contratantes, a fim de perpetuar o negócio jurídico, tornando menos penosa a sua prova, uma vez que as *palavras voam ao vento*.⁷

Assim, atividade notarial foi a primeira a surgir. Seu nascimento remonta às primeiras civilizações, possivelmente, a egípcia na figura do escriba. Os serviços de registro surgiram, posteriormente, na Idade Média, com o desenvolvimento dos burgos⁸.

Na sociedade egípcia, o escriba era uma personalidade de grande importância. Brandelli, parafraseando Cotrim Neto, explica que:

Os escribas pertenciam às categorias de funcionários mais privilegiadas e lhes era atribuída uma preparação cultural especialíssima; por isso, os

⁵ PARIZATTO, João Roberto. **Serviços notariais e de registro, de acordo com a lei nº 8.935, de 18/11/94**: atribuições dos tabeliães e oficiais: manual prático. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1995, p. 13-14.

⁶ Cumpre esclarecer que o notário também pode ser chamado de tabelião e o registrador pode ser denominado oficial de registro.

⁷ BRANDELLI, Leonardo. **Teoria do direito notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 4.

⁸ Na Europa, durante a Idade Média, as sociedades feudais eram essencialmente baseadas nas atividades agrícolas. As poucas cidades existentes eram, em sua maioria, habitações aglomeradas em torno de castelos fortificados. Esses aglomerados foram chamados de burgos. Neles se desenvolviam manufaturas, artesanatos e o comércio em geral. As pessoas que viviam nos burgos começaram a ser chamadas de burguesas. O termo burguesia, por consequência, foi inicialmente utilizado para designar o conjunto de habitantes dos burgos. Cf. ECICLOPÉDIA do Estudante abril cultural. São Paulo: Abril Cultural, 1974, v. 1., p. 232.

cargos recebiam o tratamento de propriedade privada e, por vezes, transmitiam-se em linha de sucessão hereditária.⁹

Tais profissionais atendiam e anotavam todas as atividades privadas do Estado. Todavia, por não possuírem fé pública¹⁰, os documentos por ele firmados necessitavam de homologação de uma autoridade superior para terem valor probatório.

O povo Hebreu também possuía em sua sociedade a figura do escriba, o qual tinha caráter sacerdotal. Por desempenharem funções diversas, receberam variadas denominações: escriba da lei, do povo, do rei e do Estado. O escriba do povo era encarregado de redigir contratos e tinha maior vinculação com a atividade privada. Deste modo, era o que possuía funções mais parecidas com a do notário.

Mengual Y Mengual, citado por Silva, anota que na sociedade grega:

[...] também existiam oficiais públicos encarregados de redigir contratos e refere-se a Gagneraus que diz: “a existência na Grécia de oficiais públicos encarregados de redigir contratos para os cidadãos era muito antiga, e sua função considerada tão necessária que Aristóteles, no ano 360 antes de Cristo, já se referia a tais oficiais, afirmando que existiam em todos os povos civilizados. E este filósofo indicava o número e classe daqueles oficiais que considerava necessários em uma cidade bem organizada, entre os quais mencionava os que deveriam ser encarregados dos convênios que os habitantes da cidade quisessem celebrar. Tais funcionários denominavam-se “mnemons.”¹¹

Importa esclarecer que essas figuras (escribas e mnemons) possuíam somente a função de redatores, não eram dotados de fé pública, não assessoravam juridicamente as partes e não qualificavam juridicamente os negócios jurídicos por elas firmados. Não se pode, portanto, afirmar que a função que desempenhavam possa ser comparada com a função notarial dos dias atuais.

Para Brandelli, foi na sociedade romana onde, certamente, se encontra o real antecessor do notário.

Em seus primórdios, o povo romano dispensava o documento escrito. A palavra do cidadão fazia fé em juízo uma vez que imperava a lei natural e a boa-fé. Entretanto, com a expansão de Roma ocorreu à multiplicação das relações de natureza civil, de modo que começaram a surgir vícios que maculavam a boa fé. Por

⁹ BRANDELLI, 2007, p. 4-5.

¹⁰ Mangieri e Melo lecionam que “a fé pública: a) corresponde à especial confiança atribuída por lei ao que o delegado declare ou faça no exercício da função, com presunção de verdade; b) afirma eficácia de negócio jurídico ajustado com base no declarado ou praticado pelo registrador e pelo notário. Cf. MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre cartórios**. Bauru: Edipro, 2008, p. 20.

¹¹ SILVA, Antônio Augusto Firmo da. **Compêndio de temas sobre direito notarial**. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 15.

consequente, surgiu a necessidade de se registrar os contratos no intuito de se guardar a palavra.¹²

Buscando resolver tais problemas, surgiram vários oficiais que obravam em atividades relacionadas ou semelhantes à atividade notarial. Dentre eles, pode-se citar o *scriba*, o *notarii*, o *tabulari* e o *tabelion*.

Sanahuja y Soler, citado por Silva, afirma que:

[...] o verdadeiro precursor do notário, que surgiu das necessidades da vida prática e dos costumes sociais, foi o “tabelio” ou “tabelion” do direito romano. Eram eles encarregados de redigir atos jurídicos, convênios entre particulares, contratos e testamentos.¹³

O *tabelion* também era encarregado de guardar os documentos que redigia. Mas esses instrumentos particulares só adquiriam força probatória se, firmados na presença de testemunhas, posteriormente, recebessem homologação pela autoridade judicial.¹⁴

Silva cita o escólio de Pondé, o qual salienta que:

[...] a especial condição de atuar nos negócios privados, de ter uma intervenção essencialmente particular acrescida de sua aptidão como redator, o conhecimento do Direito que lhes permitia agir como assessor jurídico e a possibilidade de dispensar a eficaz conservação dos documentos, fazem com que seja o “tabelion” quem, com mais legítimos direitos, deva considerar-se como antecessor do notário de acordo com a interpretação característica do notariado de tipo latino^{15,16}.

Com o renascimento do Direito Romano, prosseguiu-se a consolidação da ciência notarial, em especial com o surgimento da Escola do Notariado de Bolonha, a qual influenciou a Europa e, posteriormente, outros continentes.

¹² BRANDELLI, 2007, p. 7.

¹³ SILVA, 1979, p. 18.

¹⁴ Ibid., p. 22.

¹⁵ O notariado não é o mesmo em todos os países. Sob o aspecto orgânico pode se encontrar atualmente quatro tipos de notariado: a) o notariado de profissionais livres; b) o notariado anglo-saxão; c) o notariado administrativo; d) o notariado latino. O notariado brasileiro é do tipo latino, de modo que, são princípios e requisitos essenciais à estrutura desse notariado: a) manutenção da configuração tradicional do notário como conselheiro, perito e assessor de direito; receptor e intérprete da vontade das partes, redator dos atos e contratos que deva lavrar e portador de Fé dos fatos e declarações que se passem ou se façam em sua presença; b) exigência para o exercício da função notarial de estudos universitários de Direito em toda a sua extensão, comprovados com o diploma de bacharel em direito ou de título que corresponda a disciplinas análogas, acrescido da especialização e prática da função; c) limitação do número de notários estritamente de acordo com as necessidades públicas em cada jurisdição, distrito ou circunscrição notarial; d) seleção de ordem técnica e moral para ingressar na função notarial pelo sistema de concurso de provas e de títulos; e) garantia de inamobibilidade para o titular enquanto tiver boa conduta; f) autonomia institucional de notariado, com seu governo e disciplina a cargo de organismo corporativo próprio; g) remuneração do notário pelo cliente pelo sistema de tabelas legais e com garantia de meios decentes para a subsistência; h) aposentadoria facultativa por antiguidade, doença ou limite de idade. Cf. SILVA, Antônio Augusto Firmo da. **Compêndio de temas sobre direito notarial**. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 39-41.

¹⁶ SILVA, op. cit., p. 18.

Como grande mestre dessa escola se destaca Rolandino Rodolfo¹⁷. Em suas obras “Summa Artis Notariae”, “Summa Rolandina”, “Tractus Notariae”, vê-se a ciência notarial como Direito Notarial formal. A Rolandino atribui-se a norma criadora da ciência notarial e o fundamento da organização legislativa do notariado.

Silva, demonstrando a crescente importância do notário, recorda que:

O instrumento redigido e subscrito pelo notário foi adquirindo um prestígio crescente e no século XIII aparece o notário como depositário da Fé Pública dando a sua intervenção autenticidade aos documentos.

A natural evolução dos negócios jurídicos exigia um técnico capaz de redigir os respectivos contratos e essa exigência estabeleceu o vínculo entre o contrato e o redator que passou a ser tarefa típica do notário.

Assim nos atos “inter-volentes” desapareceu a autoridade legal dos juízes, nascendo um notariado com plenitude de funções.¹⁸

Após a Escola de Bolonha, a instituição notarial sofreu sucessivo melhoramento até chegar as feições atuais, possuindo importante papel como agente de pacificação social e de segurança jurídica preventiva, tendo a imparcialidade e juridicidade como suas características vinculadas.¹⁹

No Brasil, o notariado sofreu grande influência portuguesa, sendo que desde a época das grandes expedições navais, o notário estava presente entre os membros da tripulação dos navios portugueses. Tinha dentre suas funções o registro de acontecimentos e de formalidades de posse das terras descobertas.

Pedro Vaz de Caminha foi o primeiro tabelião a pisar em solo brasileiro. Narrou e documentou de forma minuciosa o descobrimento do Brasil e a posse da terra, com todos os atos oficiais, descritos em um único documento.²⁰

Nesta época, o Brasil como colônia de Portugal, teve como fonte de seu direito as normas constantes do direito português, as quais regularam a atividade notarial brasileira, de modo que o rei era quem procedia à nomeação dos tabeliães.

O provimento dos cargos de tabelião ocorria por meio de doação (sendo que o donatário era investido de um direito vitalício) ou até mesmo por compra e venda ou sucessão *causa mortis*, o que não causava estranheza, pois esta era a forma de provimento de todos os cargos públicos na América colonial e também na Espanha. Por óbvio, não se tinha como exigir de tais donatários o preparo e a

¹⁷ Também conhecido como Rolandino Passaggeri.

¹⁸ SILVA, 1979, p. 23.

¹⁹ BRANDELLI, 2007, p. 12.

²⁰ Ibid., p. 23.

aptidão necessários ao exercício da atividade notarial, sendo que muitas vezes tais cargos eram entregues a pessoas inaptas a desempenhar a função.²¹

Como se pode constatar, com o passar do tempo, diante da evolução do direito e das necessidades da sociedade, as atividades notariais e de registro foram, paulatinamente, se moldando até adquirir a forma visualizada nos dias atuais. Apesar dessa evolução, as denominações notário e tabelião se mantiveram até hoje.

Por muito tempo, a legislação brasileira que tratava da atividade notarial e de registro permaneceu estagnada sem modificações significativas. Mas, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 236, trouxe novos contornos à atividade, ao dispor que:

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. (Regulamento)

§ 1º - Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º - Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º - O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.²²

Segundo Brandelli, o Texto Constitucional de 1988:

[...] trouxe profundas e essenciais mudanças para o notariado pátrio, fixando-lhe as diretrizes básicas, bem como os princípios fundamentais de há muito reclamados, abrindo a real possibilidade para que brotasse finalmente a tão almejada lei orgânica do notariado.

E nesse contexto, em 18 de novembro de 1994, erigiu do Poder Legislativo Federal a Lei n. 8.935, a Lei Orgânica dos Notários e Registradores, que, com os defeitos que possa ter, com a amplitude que talvez lhe tenha faltado, inaugura sem dúvida uma nova fase para o notariado brasileiro, que paulatinamente tomará o lugar de relevo que lhe é devido pelo meio jurídico.²³

Assim, com base nas modificações trazidas pelo artigo 236, da Constituição de 1988, e, posteriormente, pela Lei n. 8.935, passar-se-á a destacar alguns aspectos relevantes sobre o regime jurídico dos serviços notariais e de registro.

2.2 DOS REQUISITOS PARA INGRESSO NA ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO

²¹ BRANDELLI, 2007, p. 37-38.

²² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 maio 2014, loc. cit.

²³ BRANDELLI, op.cit., p. 47.

O artigo 236, § 3º, do Texto Constitucional, dispõe que para o ingresso na atividade notarial e de registro é necessária aprovação em concurso de provas e títulos, sendo vedado que qualquer serventia permaneça vaga, sem abertura de concurso de provimento ou remoção, por mais de seis meses.

A Lei n. 8.935/94, regulamentando esse comando constitucional, previu, em seu artigo 14, que são requisitos necessários para o exercício da atividade notarial: I) habilitação em concurso público de provas e títulos; II) nacionalidade brasileira; III) capacidade civil; IV) quitação com as obrigações eleitorais e militares; V) diploma de bacharel em direito e VI) verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.

Cabe ao Poder Judiciário a realização dos concursos sendo que, em todas as fases, se faz necessário a participação da Ordem dos Advogados do Brasil, do Ministério Público, de um notário e de um registrador. O certame se iniciará por meio da publicação de edital, no qual deverão constar os critérios de desempate.

Parizatto, ao referir-se a necessidade de concurso público para ingresso na atividade, aponta que:

Tal forma de ingresso, ainda, que trate-se de delegação outorgada pelo poder público, é uma maneira de obter eficiência e moralidade do serviço a ser executado e de dar a devida oportunidade a todos que desejam exercer tais funções, observando-se assim, o princípio da isonomia (Constituição Federal, art. 5º *caput*), servindo, ainda, para que seja dentre os candidatos, escolhido aquele que melhor demonstrar conhecimento nas provas.²⁴

Contudo, o § 2º, do artigo 15, da Lei n. 8.935/94, trouxe uma ressalva ao previsto no artigo 14, ao possibilitar que não bacharéis em direito possam participar do concurso, desde que tenham completado, até a data da primeira publicação do edital, dez anos de exercício em serviço notarial ou de registro.

Em conformidade com o previsto no artigo 16, o preenchimento das vagas ocorrerá de forma alternada, de maneira que duas terças partes se dará por concurso de prova e títulos e uma terça parte por meio de remoção, mediante concurso de títulos. Para determinar a forma de preenchimento das vagas, se provimento ou remoção, deverá ser considerada a data da vacância da titularidade e, se duas ou mais serventias ficarem vagas na mesma data, considerar-se-á a data de criação do serviço.

Somente poderão participar do concurso para vagas cujo preenchimento se dê por remoção os titulares de outras serventias que exerçam a atividade por

²⁴ PARIZATTO, 1995, p. 48.

mais de dois anos, sendo que os critérios para o concurso de remoção serão estabelecidos por meio de legislação estadual, a qual não poderá divergir do previsto na legislação federal.

No concurso, os candidatos serão declarados habilitados na rigorosa ordem de classificação, através da qual receberão delegação do Poder Público para exercer a função de notário ou oficial de registro.²⁵

2.3 DOS PREPOSTOS

Os titulares dos serviços notariais e de registro possuem responsabilidade exclusiva para exercer a gerência administrativa e financeira de suas serventias. Incluem-se aí o gerenciamento das despesas de custeio, investimento e pessoal. Por consequência, cumpre ao notário ou registrador estabelecer normas, condições e obrigações em relação à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos com escopo a alcançar melhor qualidade na prestação de serviços.

Assim, nos termos do artigo 20, da Lei n. 8.935/94, notários e oficiais de registro têm liberdade para realizar a contratação de escreventes e auxiliares como empregados, para auxiliá-los no desempenho das atividades do cartório. A remuneração de tais profissionais será ajustada de forma livre e a contratação se dará sob o regime da legislação trabalhista.

Dentre os escreventes, um ou mais serão escolhidos como substitutos, cujos nomes deverão ser encaminhados ao juízo competente.

O tabelião e o oficial de registro poderão contratar, a seu critério, tantos substitutos, escreventes e auxiliares quantos forem necessários para a adequada prestação dos serviços, determinando os atos que os escreventes poderão praticar.

Ressalvado a lavratura de testamentos nos tabelionatos de notas, poderão os substitutos, simultaneamente com o tabelião ou o registrador, praticar todos os atos que lhe sejam próprios. Ainda, dentre seus substitutos, o notário ou registrador deverá escolher um que responderá pelo respectivo serviço nas suas ausências e impedimentos.

²⁵ O provimento das vagas cabe ao Poder Executivo.

Mota explica que o juízo competente deve ter obrigatoriamente conhecimento dos nomes dos substitutos, pois sua fiscalização, também, se dá sobre os atos por eles praticados.²⁶

2.4 DAS INCOMPATIBILIDADES E IMPEDIMENTOS

Em consonância com a regra insculpida no artigo 25, da Lei n. 8.935/94, “o exercício da atividade notarial e de registro é incompatível com o da advocacia, o da intermediação de seus serviços ou o de qualquer cargo, emprego ou função públicos, ainda que em comissão.”²⁷ Neste norte, implicará em afastamento da atividade a diplomação, no caso de mandato eletivo, e a posse, nos demais casos.

Segundo Parizatto tal regra tem finalidade de vedar que o notário ou oficial de registro exerça mais de uma atividade, impedindo-o, a princípio, de trabalhar com eficiência no serviço notarial e de registro, o qual tem caráter público, apesar de atribuído por delegação do Estado.²⁸

O artigo 26, do mesmo diploma legal, estabelece não serem acumuláveis os serviços de tabelionato de notas, tabelionato e ofício de registro de contratos marítimos, tabelionato de protesto de títulos, ofício de registro de imóveis, ofícios de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas, ofício de registro civil das pessoas naturais e de interdições e tutelas, e ofício de registro de distribuição. Todavia, tais serviços poderão ser acumulados nos Municípios em que, em razão do baixo volume de serviços ou receita, for inviável a instalação de mais de uma das atividades referidas.

Cumprido lembrar que, de acordo com o artigo 27, da Lei n. 8.935/94, no cartório em que for titular, o notário ou registrador não podem praticar, de forma pessoal, atos de seu interesse ou de interesse de seu cônjuge ou de parentes, na linha reta, ou na colateral, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau.

2.5 DA RESPONSABILIDADE DO NOTÁRIO E DO REGISTRADOR

²⁶ MOTA, 2008, p. 40.

²⁷ BRASIL. **Lei nº. 8.935, de 18 de novembro de 1994.** Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em: 20 maio 2014, loc. cit.

²⁸ PARIZATTO, 1995, p. 55.

A responsabilidade do notário ou oficial de registro, prevista na Lei n. 8.935/94, poderá se suceder no âmbito administrativo, civil e criminal, como a seguir passar-se-á a analisar.

2.5.1 Da responsabilidade no âmbito administrativo

A responsabilidade dos notários e oficiais de registro no âmbito administrativo encontra previsão no artigo 31 da Lei 8.935/94, o qual dispõe que:

Art. 31. São infrações disciplinares que sujeitam os notários e os oficiais de registro às penalidades previstas nesta lei:

I - a inobservância das prescrições legais ou normativas;

II - a conduta atentatória às instituições notariais e de registro;

III - a cobrança indevida ou excessiva de emolumentos, ainda que sob a alegação de urgência;

IV - a violação do sigilo profissional;

V - o descumprimento de quaisquer dos deveres descritos no art. 30.

Tais infrações sujeitam os tabeliães e registradores às penas de repreensão, multa, suspensão por noventa dias (prorrogável por mais trinta) e perda da delegação. O processo administrativo que tenha por escopo aplicar tais penas deverá assegurar amplo direito de defesa ao notário ou oficial de registro.

2.5.2 Da responsabilidade civil e criminal

A Constituição Federal previu, em seu artigo 236, § 1º, que a responsabilidade civil e criminal dos notários, registradores e de seus prepostos será disciplinada por lei ordinária. A Lei n. 8.935/94 cumpriu esse papel ao tratar da matéria em seus artigos 22 a 24.

Segundo o artigo 22, da referida norma, os notários e registradores são responsáveis pelos danos que pessoalmente ou por meio de seus prepostos acarretarem a terceiros, quando da prática de atos próprios da serventia²⁹. No caso de ocorrência de dolo ou culpa por parte dos prepostos terá o notário ou registrador direito de regresso contra os mesmos.

Neste mesmo norte, o artigo 28, da Lei n. 6.015/73, já regravava que além dos casos expressamente consignados, os oficiais respondem civilmente por todos

²⁹ Na definição de Ceneviva, atos próprios da serventia são aqueles “[...] inerentes às funções legais do ofício registrário e notarial, de organização técnica e administrativa, atribuídos ao delegado, relacionados nas leis, os quais, em causando prejuízo material ou moral, garantem o direito da vítima à reparação.” Cf. CENEVIVA, Walter. **Lei dos registros públicos comentada**. 17. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 28.

os prejuízos que, pessoalmente, ou pelos prepostos ou substitutos que indicarem, causarem, por culpa ou dolo, aos interessados no registro. Quanto a essa responsabilidade, Parizatto afirma que:

[...] funda-se no dever que tem os notários e oficiais de registro de garantir a publicidade, conferir autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, inerente a confiança lhes depositada tanto pelo Poder Público, como pelos particulares que confiam em suas funções.³⁰

Para Loureiro, a responsabilidade tratada no artigo 22 da Lei n. 8.935/94 é objetiva, uma vez que:

A norma é clara ao dispor que este profissional do direito [notário ou registrador] responderá pelos danos que eles e seus prepostos causarem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, sem estabelecer a necessidade de conduta culposa ou dolosa. A regra somente exige o elemento subjetivo do preposto, para que o titular da serventia possa exercer o direito de regresso contra este, caso venha a ser condenado a indenizar o usuário do serviço público. Logo, para caracterizar a responsabilidade civil do registrador bastam o resultado lesivo e o nexo causal entre o dano e a conduta do agente.

Outros autores, no entanto, defendem que a responsabilidade objetiva prevista no art. 37, § 6.º, da Constituição não se aplica ao notário ou ao registrador, mas somente as pessoas jurídicas de direito público e de direito privado prestadoras de serviços públicos, e não ao particular que, por delegação do Estado, exerce função jurídica, ou seja, de natureza intelectual e não material, tal como sucede na concessão e permissão.³¹

Essa responsabilidade objetiva, prevista no artigo 37, § 6º, do Texto Constitucional, independe de culpa ou dolo, os quais são necessários apenas para disponibilizar o direito de regresso.³²

Oportuno esclarecer que a responsabilidade civil do notário ou oficial de registro independe da criminal, sendo que essa será individualizada, aplicando-se, no que couber, as previsões legais relativas aos crimes contra a administração pública, previstos no Título XI, Capítulo I, dos artigos 312 a 359, do Código Penal. Tal individualização não eximirá os titulares dos serviços notariais e de registro de sua responsabilidade civil. Não excluirá, também, a responsabilidade por eventual conduta penal culposa concorrente, ou seja, quando se concorre culposamente para o crime de outrem.

2.6 DA EXTINÇÃO DA DELEGAÇÃO

³⁰ PARIZATTO, 1995, p.53.

³¹ LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos: teoria e prática**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 8.

³² DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 567-568.

Extinção da delegação, segundo Parizatto, é “[...] o término da concessão dada pelo Poder Público, para que em caráter privado fosse exercida a função notarial e de registro.”³³

Conforme a dicção do artigo 39, da Lei n. 8.935/94, a delegação concedida a notário ou a oficial de registro será extinta por: I) morte; II) aposentadoria facultativa; III) invalidez; IV) renúncia; V) perda nos termos do art. 35³⁴ e VI) descumprimento, comprovado, da gratuidade estabelecida na Lei nº 9.534, de 10 de dezembro de 1997.³⁵

Loureiro atenta para a existência de entendimento de que tal rol seja meramente exemplificativo, podendo ser aplicada outra sanção além das previstas na Lei n. 8.935/94.³⁶

Com a extinção da delegação, qualquer que seja a causa, deverá a autoridade competente declarar vago o respectivo serviço, designar substituto mais antigo para responder pelo expediente e abrir concurso.

2.7 DOS EMOLUMENTOS PERCEBIDOS PELOS NOTÁRIOS E OFICIAIS DE REGISTRO

Os emolumentos constituem uma retribuição, prevista em lei, pelos atos realizados pelo notário ou registrador no desempenho de suas funções.

O artigo 236, § 2º, da Constituição Federal, determina que “Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro”.³⁷ Assim, a Lei n. 10.169/2000 veio para regular o dispositivo constitucional.

Referida norma atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para fixação do valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos

³³ PARIZATTO, 1995, p. 72.

³⁴ O artigo 35, da Lei n. 8.935/94 dispõe que a perda da delegação dependerá de sentença judicial transitada em julgado; ou de decisão decorrente de processo administrativo instaurado pelo juízo competente, assegurado amplo direito de defesa. Quando o caso configurar a perda da delegação, o juízo competente suspenderá o notário ou oficial de registro, até a decisão final, e designará interventor, observando-se o disposto no art. 36 da referida norma.

³⁵ Oportuno lembrar que no caso de extinção da delegação por aposentadoria, seja ela facultativa ou por invalidez, essa deverá se dar em consonância com as disposições presentes na legislação previdenciária federal.

³⁶ LOUREIRO, 2013, p. 7.

³⁷ BRASIL, 1988, loc.cit..

respectivos serviços notariais e de registro, devendo-se atentar para natureza pública e o caráter social dos serviços.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal³⁸, os emolumentos tem natureza tributária e constituem taxas. Por conseguinte, deverão guardar reverência as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dentre estas limitações, destaca-se a prevista no artigo 145, § 2º, da Carta Magna, segundo a qual as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Loureiro anota que:

Embora a taxa não possa ter a mesma base de cálculo do imposto, o STF já decidiu que é constitucional a adoção do cálculo do valor da taxa de um ou mais elementos da base de cálculo de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base de cálculo e outra (Súmula Vinculante 29).³⁹

Ainda, deverão os emolumentos se sujeitar ao princípio da legalidade de modo que somente poderão ser criados ou majorados através de lei, observados os princípios da anterioridade e da noventena.⁴⁰

Cumprido lembrar que, é dever dos notários e oficiais de registro, nos termos do artigo 30 da Lei n. 8.935/94, afixar em local visível, de fácil leitura e acesso ao público, às tabelas de emolumentos em vigor, de maneira a informar os usuários sobre isenções e preços do serviço. Deverão ainda, sob pena de sanções legais, dar recibo dos emolumentos percebidos, independentemente de pedido da parte, sem prejuízo da indicação dos valores cobrados à margem do documento entregue ao interessado.⁴¹

Expostos os aspectos mais relevantes das atividades notariais e de

³⁸ Neste sentido: I. Ação direta de inconstitucionalidade: L. 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30.12. 2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos, cujo art. 47 - impugnado - determina que a "lei entrará em vigor no dia 1º de janeiro de 2006": procedência, em parte, para dar interpretação conforme à Constituição ao dispositivo questionado e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, a eficácia dessa norma, em relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação. II. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais tem caráter tributário de taxa. III. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/03 - prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz. (ADI 3694, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2006, DJ 06-11-2006 PP-00030 EMENT VOL-02254-01 PP-00182 RTJ VOL-00201-03 PP-00942 RDDT n. 136, 2007, p. 221)

³⁹ LOUREIRO, 2013, p. 15.

⁴⁰ O princípio da anterioridade tributária está previsto no artigo 150, III, "b", da CF, e veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Por sua vez, o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena), tem previsão no artigo 150, III, "c", da CF, e veda a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo.

⁴¹ LOUREIRO, op.cit., p. 16.

registro, necessário se faz discorrer sobre algumas noções elementares sobre direito tributário e a incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos cartórios, a fim de que, posteriormente, seja abordado o tema cerne do presente trabalho monográfico, qual seja, a base de cálculo do ISS sobre as atividades cartorárias.

3 NOÇÕES ELEMENTARES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

Para estudar a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registros públicos, mister fazer um apanhado dos principais conceitos empregados no direito tributário, com especial ênfase ao imposto sobre serviços e sua incidência sobre os serviços notariais e registrais. Desta forma, passar-se-á a uma breve exposição sobre os mesmos.

3.1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para entender sobre Sistema Tributário Nacional, é importante que se tenha uma noção do conceito de Direito Tributário.

Na definição de Machado, o Direito Tributário constitui-se num ramo do Direito que “[...] se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.”¹ (grifo do autor). Conceituado o Direito Tributário, segue-se ao estudo do Sistema Tributário Nacional.

No intuito de melhor definir o Sistema Tributário Nacional, convém primeiramente significar a palavra sistema que, no entender de Machado, é “[...] o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.”² (grifo do autor).

Por conseguinte, não se pode considerar um conjunto desordenado de coisas como sendo um sistema, pois como afirma Bastos, “[...] a falta de regras ou princípios a presidir o seu agrupamento impede que se lhe confira a qualidade de sistema.”³

Assim, Sistema Tributário Nacional, conforme escólio de Harada, consubstancia-se no:

[...] conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 50.

² Ibid., p. 273.

³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 106.

harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.⁴

Os sistemas tributários podem ser classificados em flexíveis e rígidos. Os flexíveis, conforme Rosa Junior, são aqueles em que o legislador dispõe de ampla liberdade para alterá-lo, não ficando preso a formalidades e solenidades necessárias para alterar um texto da Constituição.⁵ Por sua vez, os sistemas tributários rígidos, na lição de Martins, são aqueles em que “[...] não há possibilidade de o legislador ordinário estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição, que disciplina integralmente o sistema.”⁶

O Sistema Tributário Nacional é classificado como sendo um sistema rígido. É regulado pela Constituição Federal em seu Título VI (Da Tributação e Do Orçamento), no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional). Desta forma, nenhuma norma tributária ordinária ou complementar poderá confrontar o estabelecido na Lei Maior, sob pena de inconstitucionalidade.

3.2 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O Estado, para arcar com sua subsistência e alcançar seus fins perante a sociedade, necessita de recursos financeiros. Atualmente um dos meios mais importantes empregados para obtenção destes recursos é a tributação, a qual é manipulada por meio do poder de tributar do Estado. Esse poder, segundo Martins, constitui “[...] atribuição determinada ao poder tributante para criar, aumentar, diminuir, extinguir ou deixar de arrecadar o tributo de sua competência.”⁷

A história nos mostra que é necessário à imposição de limites para que não ocorram abusos na carga tributária imposta aos contribuintes. Diante disso, nasceram normas e princípios com a finalidade de regular este poder dado ao Estado.

Segundo Amaro, as limitações ao poder de tributar são o conjunto dessas normas e princípios, que disciplinam balizamentos da competência tributária, fixados

⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 313.

⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 225.

⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 134.

⁷ *Ibid.*, p. 137.

pela Constituição, que resguardam valores por ela considerados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias fundamentais.⁸

Bastos acrescenta que essas normas constantes na Constituição, em vez de conferir competências positivas para tributar, fazem justamente o contrário, isto é, proíbem determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado.⁹

Logo, diante da necessidade de preservar direitos e garantias dos contribuintes é que nasceram as limitações constitucionais ao poder de tributar, que se encontram dispostas no artigo 150 e seguintes da Carta Constitucional de 1988.

3.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária decorre da Constituição Federal, a qual dá ao Estado a faculdade para criar tributos. O Texto Constitucional discrimina tal competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ressaltando que ao Distrito Federal cabem os impostos estaduais e municipais.

Bastos adverte que, a norma constitucional que defere a competência não cria por si mesma tributo. Ela apenas limita-se a caracterizá-lo para que possa ser individualizado, podendo, desta forma, dividir-se a competência entre os entes públicos.¹⁰

Dos ensinamentos de Rosa Junior retira-se que, é por meio da divisão de competência que a Constituição Federal reparte o poder de tributar, atribuindo a cada ente político a competência tributária necessária para a criação de determinados tributos.¹¹

Quanto ao conceito, transcreve-se lição de Carrazza, que define competência tributária como a “[...] possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”¹² (grifo do autor).

Carrazza explica que:

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 127-128.

⁹ BASTOS, 1999, p. 131.

¹⁰ *Ibid.*, p. 125.

¹¹ ROSA JÚNIOR, 1998, p. 253.

¹² CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 567.

[...] quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

[...] quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante.¹³ (grifos do autor).

Assim, a competência tributária seria a faculdade potencial que o Texto Constitucional confere a determinadas pessoas para que tributem, criando, majorando, diminuindo, suprimindo ou não cobrando tributos.

O Ordenamento Jurídico estabelece cinco espécies de tributos: as taxas, a contribuição de melhoria, os impostos, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, econômicas e profissionais.¹⁴ Porém, o presente trabalho monográfico será focado apenas no imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), tendo em vista que este constitui o ponto nodal do tema aqui tratado.

3.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL

Por meio da reforma tributária realizada pela emenda n. 18/1965, o então imposto de indústrias e profissões, previsto na Constituição de 1946, restou substituído pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza, sendo oportuna breve análise de algumas de suas características.

3.4.1 Competência

O ISS é um tributo de competência municipal, com previsão constitucional no artigo 156, III, incidente sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O STJ, por muitos anos, tinha fixado sua jurisprudência no sentido de que o Município competente para a cobrança do ISS seria aquele em cujo território

¹³ CARRAZZA, 2011, p. 569.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 361.

ocorre a prestação do serviço, não possuindo relevância o local em que se situa o estabelecimento prestador. Machado menciona que:

Com essa orientação jurisprudencial, a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-lei 406/1968, vinha (o STJ) declarando implicitamente sua inconstitucionalidade.

A Lei Complementar 116/2003 manteve a regra da competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu art. 3º estabeleceu 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, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.¹⁵

Em 28/11/2012, a Primeira Seção do STJ, ao julgar recurso especial representativo da controvérsia, autuado sob o n. 1.060.210, que trata do município competente para cobrança do ISS incidente sobre as operações de arrendamento mercantil, em acórdão de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decidiu que o art. 12 do Decreto-lei 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

Para os cartórios, se aplica a regra do artigo 3º, da Lei n. 116/2003, que dispõe que o ISS será devido para o município em que se encontrar a sede do cartório.

Mangieri e Melo explicam que na maioria dos casos, o serviço é realizado no próprio estabelecimento cartorial, o que não oferece qualquer dificuldade. Todavia, podem ocorrer casos em que determinado ato seja praticado em residência situada noutro Município (por exemplo, um casamento de urgência em virtude de moléstia grave). Nessas hipóteses, resplandece a importância da regra contida no artigo 3º, *caput*, da Lei n. 116/2003, devendo o imposto ser recolhido a Prefeitura do local da sede do cartório e não onde se deu efetivamente a prestação do serviço.¹⁶

3.4.2 Função

¹⁵ MACHADO, 2011, p. 409.

¹⁶ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre cartórios**. Bauru: Edipro, 2008, p. 78.

Inicialmente, os tributos somente possuíam função fiscal, ou seja, buscavam unicamente dotar o Estado de recursos financeiros para que esse pudesse realizar a tutela dos interesses difusos e coletivos da coletividade, em relação à educação, cultura, saúde, entre outros, ou seja, realizar seus fins.

Atualmente, além dessa função fiscal, atribuiu-se aos tributos, também, as funções extrafiscal e parafiscal.

A função extrafiscal, conforme leciona Torres, ocorre quando se utiliza o tributo “[...] para obter certos efeitos, na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro.”¹⁷ São tributos que tem por finalidade regular o mercado ou a economia de um país, tais como o II, IE, IPI, IOF, etc.¹⁸

Quanto à função parafiscal, Machado assinala que a mesma se dá quando o objetivo da cobrança é carrear os cofres públicos com recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não constam do rol de funções próprias do Estado, mas este as exerce por meio de entidades específicas.¹⁹ É o caso, por exemplo, de recursos arrecadados para manutenção de autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas ou mesmo pessoas de direito privado que desenvolvam atividades relevantes não próprias do Estado.²⁰

O ISS possui função predominantemente fiscal. Isso porque, trata-se de um tributo que se destina a gerar recursos de origem tributária para os Municípios, não tendo função extrafiscal relevante.

3.4.3 Fato gerador da obrigação tributária

Em conformidade com o disposto no artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, referente ao fato gerador dos impostos, inclusive do ISS.

Nesse âmbito, a Lei Complementar n. 116/2003 prescreveu como fato gerador do ISS a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida norma, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 135.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 409.

¹⁹ MACHADO, 2011, p. 68.

²⁰ São exemplos de pessoas jurídicas de direito privado que desenvolvem atividades relevantes, que não são próprias do Estado, o SESC, o SESI, os sindicatos, etc.

imposto incide também sobre serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País e 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.

É necessário que a prestação de serviço se constitua numa obrigação de fazer. Isso porque, para que ocorra o fato gerador do tributo, o prestador deve realizar algo até então inexistente em benefício do tomador, o qual o remunerará.

Para que o imposto sobre serviços possa ser exigido pela municipalidade é necessário que o serviço a ser tributado esteja expressamente previsto em lei municipal. Essa lei, ao fixar o fato gerador, deve se ater aos limites impostos pela Lei Complementar n. 116/2003, norma essa que por seu turno deve se pautar dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Texto Constitucional.

Do escólio de Mangieri e Melo se retira que:

[...] é imprescindível que a legislação municipal reproduza em sua lista respectiva o item 21 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 para que o Município possa validamente tributar os serviços notariais e de registro pelo ISS. Logo, os Municípios que não atualizaram suas legislações em conformidade com a Lei Complementar nº 116/2003 não poderão cobrar ISS dos *cartórios*, pura e simplesmente por falta de disposição legal neste sentido (hipótese de não incidência²¹).²² (grifo dos autores)

Controvérsia surgiu acerca de possuir a lista de serviços caráter taxativo ou meramente exemplificativo. A orientação que prevaleceu nos tribunais foi a da taxatividade vertical da lista de serviços, a qual, contudo, é passível de interpretação ampla e extensiva, na sua horizontalidade. Desta forma, relevante é a natureza/essência do serviço, pouco importando a denominação dada pelo contribuinte.

Quanto ao aspecto temporal, o qual se refere ao momento em que se dá o fato gerador, determinando assim a legislação aplicável, prevê o artigo 116, do Código Tributário Nacional, que, salvo disposição em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: a) tratando-se de situação de fato, a partir do momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; b) tratando-

²¹ A não incidência “[...] configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da *hipótese de incidência*.” Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 229.

²² MANGIERI; MELO, 2008, p. 40.

se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

No caso dos cartórios, o fato gerador ocorre com a conclusão do serviço, passando a correr daí o prazo para recolhimento do tributo, nos moldes da legislação municipal.²³

Necessário lembrar que, a autoridade administrativa, conforme regra prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

3.4.4 Alíquotas

Alíquota, no entender de Machado, pode ser definida como sendo uma relação existente entre a expressão quantitativa ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo em questão. Contudo, como na maioria das situações a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem; é comum mencionar que a alíquota constitui um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto a ser pago.²⁴

Os Municípios possuem autonomia para fixação das alíquotas do ISS, sendo que a União, através de lei complementar, nos termos do art. 156, § 3º, I, da CF/88, poderá estabelecer alíquotas mínimas e máximas para referido tributo.

Atualmente a alíquota mínima para o ISS é de 2%, de acordo com o artigo 88, do ADCT, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 12/6/2002. A alíquota máxima é de 5% em conformidade com o previsto no artigo 8º, da Lei Complementar n. 116/2003.

3.4.5 Base de cálculo

Base de cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, destina-se a mensurar o fato descrito na hipótese de

²³ MANGIERI; MELO, 2008, p. 79.

²⁴ MACHADO, 2011, p. 136.

incidência²⁵, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.²⁶

Em conformidade com o artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)²⁷

Assim, nos serviços gratuitos – tidos como aqueles que não são qualificáveis como execução de obrigação de fazer decorrente de contrato bilateral – não há sujeição do prestador à incidência do imposto.²⁸ Também, não se sujeitam ao pagamento do imposto o serviço público (que possui imunidade nos termos do art. 150, IV, a, da Constituição Federal), o trabalho realizado para si próprio (uma vez que não possui conteúdo econômico) e o trabalho realizado mediante relação de subordinação (abrangido pelo vínculo empregatício).

Quanto às exclusões (receitas de terceiros, descontos, juros), que podem ser realizadas da base de cálculo do imposto, Melo afirma que somente devem ser considerados receitas para fins de tributação pelo ISS aqueles valores que integrem o patrimônio do prestador. O autor explica que:

Embora a expressão “preço” – significando a remuneração pela prestação de serviços – não ofereça nenhuma dificuldade para ser apurada (previsão contratual e indicação em nota fiscal), o fato é que nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço devem ser considerados para qualificação do tributo.

²⁵ Hipótese de incidência são situações hipotéticas previstas em lei, que quando ocorridas, dão origem a obrigação de pagar tributo.

²⁶ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 199.

²⁷ BRASIL. **Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 19 de maio de 2014, loc. cit.

²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal apud MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 93.

Diversos valores não mantêm conexão com a quantia acordada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar-se de simples recebimentos temporários, ou ingressos de distinta natureza, uma vez que só pode ser considerada como receita aquele valor que integra o patrimônio do prestador.²⁹

Importante lembrar que a legislação em vigor estabelece diferenciação de carga tributária para os serviços prestados por empresas e os prestados através de trabalho pessoal e sociedades uniprofissionais. Para empresas, o artigo 7º, da Lei Complementar n. 116/2003, dispõe que a base de cálculo do ISS será o preço do serviço, caso em que o imposto será proporcional. Porém, quando se tratar de trabalho pessoal do próprio contribuinte ou de sociedades profissionais, o imposto será recolhido por valor fixo. Aplica-se a previsão insculpida no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/1968, o qual restou recepcionado pela Constituição de 1988 e ressalvado pela Lei Complementar n. 116/2003 que, em seu artigo 10, elencou expressamente os dispositivos do Decreto-lei n. 406/1968 que revogou, sendo que só restaram revogados os parágrafos do artigo 9º do Decreto-lei n. 406/1968 acrescidos pela Lei Complementar n. 100/1999.

Ao analisar a questão, Machado assevera que:

Tratando-se de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. É isto que, não obstante as impropriedades de sua redação, está dito no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/1968.³⁰

Nas sociedades de profissionais, o imposto deve corresponder ao valor do tributo multiplicado pelo número de profissionais que as integrem, como sócios, empregados, ou mesmo autônomos a elas consorciadas para a prestação de serviços.³¹

No caso de imposto calculado sobre valor fixo, não são utilizadas as grandezas quantificadoras da base de cálculo, quais sejam: alíquota e base de cálculo. Isso porque, não há o que ser calculado.

A base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro será analisada adiante em capítulo próprio.

3.4.6 Contribuinte

²⁹ MELO, 2001, p. 95.

³⁰ MACHADO, 2011, p. 414.

³¹ Ibid., p. 415.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, I, traz a definição de contribuinte:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;³²

Por sua vez, o artigo 5º, da Lei Complementar n. 116/2003, define que o contribuinte do ISS será aquele que realizar a prestação do serviço. A mesma norma, em seu artigo 2º, II, regra que não serão considerados contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego; os trabalhadores avulsos³³ (estivadores, conferentes); e os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades.

No caso dos cartórios, algumas controvérsias surgiram a partir do momento em que alguns municípios consideraram, para efeitos tributários, as serventias como sendo pessoas jurídicas pelo fato de possuírem registro no CNPJ. Todavia, os tribunais pátrios têm se posicionado no sentido de que, para efeitos de tributação por meio do ISS, os cartórios devem ser tidos como pessoas físicas, de modo que o contribuinte do imposto deve ser o titular da serventia.

Corroborando com esse entendimento, Mangiere e Melo esclarecem que:

Um cuidado e atenção especial se deve ter: cartório não é pessoa *jurídica*! É cediço que a serventia possui registro no CNPJ, mas a personalidade jurídica se confunde com a do profissional dela titular. Dessa forma, sujeito passivo (contribuinte) do ISS não é o “cartório”, mas o titular da serventia (a pessoa física)!³⁴ (grifos do autor)

Referidos autores ressaltam a importância de se ter claro que a cobrança do tributo deve se dar sobre a pessoa física do oficial do cartório, pois:

[...] a cobrança do ISS sobre o “cartório” (pessoa jurídica qualificada no CNPJ) motivará a ilegitimidade de parte, numa futura execução fiscal, ou, ainda, a nulidade da própria notificação do auto de infração.³⁵

³² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 maio 2014, loc. cit.

³³ Machado atenta para a distinção que deve ser feita entre os trabalhadores avulsos e autônomos. Para o nobre doutrinador “Trabalhador autônomo é o que presta serviços por sua própria conta, tem condições para o desempenho de sua atividade sem subordinar-se aquele a quem trabalha. Sua prestação de serviços é, para ele prestador, permanente, mas em relação a determinada pessoa para a qual o serviço é prestado a prestação pode ser permanente ou eventual. Trabalhador avulso é o que presta serviços com a intermediação do sindicato de sua categoria, regido por legislação específica. Ou, então, presta serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracterizar-se como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço prestado”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 416.

³⁴ MANGIERI; MELO, 2008, p. 41.

³⁵ Ibid., p. 49.

Não bastasse, cobrar ISS sobre a “pessoa jurídica” (CNPJ) do cartório poderá acarretar confusões no cadastro municipal, quando um titular da serventia perder a delegação, na hipótese de no cadastro se registrar o CNPJ e o nome do cartório, ao invés dos dados da pessoa física do titular da serventia, que é o autêntico contribuinte do tributo.³⁶

3.4.7 Lançamento

O lançamento é um ato administrativo vinculado, tendo, portanto, caráter obrigatório. Não deixa à administração opção de se abster de praticá-lo. Não o cumprindo os funcionários públicos ficam sujeitos a crime de responsabilidade funcional nos moldes da Lei.

O lançamento tem caráter declaratório. Ele não faz nascer o tributo, apenas declara o seu montante. Seus efeitos operam “*ex tunc*”, ou seja, retroagem a data de ocorrência do fato imponível.

Martins define lançamento como:

[...] o procedimento administrativo vinculado, pelo qual o agente fiscal vai verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, verificar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, propondo, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível. Com o lançamento, haverá a constituição do crédito tributário.³⁷

Na opinião de Freitas, lançamento é um procedimento previsto no Código Tributário Nacional, que tem finalidade de constituir o crédito tributário, sendo que se encerra com a notificação feita ao contribuinte. A partir deste ponto tanto o lançamento como a constituição do crédito tributário são tidos como definitivos.³⁸ Definitivos mas não imutáveis, pois pode o lançamento ser alterado de acordo com o previsto no artigo 145 do CTN.³⁹

Como se pode ver é com o lançamento que se determina alguns dos elementos da obrigação tributária, tais como o contribuinte, o *quantum* devido ao

³⁶ MAGIERI; MELO, 2008, p. 49.

³⁷ MARTINS, 2004, p. 179.

³⁸ FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 636.

³⁹ Conforme dispõe o artigo 145 do Código Tributário Nacional, o lançamento somente poderá ser alterado por iniciativa do sujeito passivo mediante impugnação por via administrativa ou judicial; por recurso de ofício de iniciativa do fisco impetrado contra decisão judicial de primeira instância; ou, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa para obedecer a determinação legal, para suprir a falta de declaração do sujeito passivo ou em casos de irregularidades previstas em lei.

fisco, a forma e quando se deve efetuar o pagamento do tributo. É um mecanismo jurídico que dá liquidez, certeza e exigibilidade ao tributo.

Segundo Torres, o lançamento pode se dar por declaração, arbitramento, de ofício, ou por homologação. Por declaração, vem disciplinado no artigo 147 do CTN, e se dá por comunicação do contribuinte, da ocorrência do fato gerador, fornecendo as informações necessárias para que se apure o tributo devido. O lançamento por arbitramento é regulado pelo artigo 148 do CTN. Ocorre quando o tributo tenha por base ou leve em consideração, o valor ou o preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, e as declarações ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo sejam omissos ou não mereçam fé. Nestes casos a autoridade administrativa, por meio de processo regular, pode arbitrar aquele valor ou preço. Não se conformando com o valor arbitrado o contribuinte poderá propor avaliação contraditória, na esfera administrativa ou judicial. O lançamento também pode se dar por ofício, quando assim dispuser a lei, ou quando presentes alguma das hipóteses do artigo 149 do CTN. Dá-se por iniciativa da autoridade administrativa independente de qualquer colaboração do contribuinte. Por fim também há a possibilidade de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN, ou seja, quando o sujeito passivo, por força da legislação, tenha o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame do Fisco, devendo este proceder a sua homologação.⁴⁰

No caso do ISS, o lançamento ocorre geralmente por homologação. Contudo, pode ser lançado de ofício, como acontece com os demais tributos.

3.5 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

A cobrança do ISS sobre as atividades notariais e de registros públicos encontra-se prevista nos itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

A constitucionalidade dos referidos itens foi alvo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089, ajuizada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Como fundamentos para embasar a propositura

⁴⁰ TORRES, 2011, p. 282-285.

da ADI, a ANOREG defendeu, em suma, que apesar da delegação do serviço ser realizada a particulares, a natureza da atividade seria pública, nos termos do artigo 236, da Constituição Federal, fato que atrairia a imunidade recíproca⁴¹ relativa aos impostos.

O Ministro relator Carlos Ayres Brito proferiu voto pela inconstitucionalidade da cobrança. Entendeu ser aplicável à imunidade recíproca por ter a atividade cartorária caráter estatal. Defendeu, ainda, que, tendo os emolumentos natureza de taxa⁴², sobre ela não poderia incidir o ISS, por ter esse imposto como fato gerador uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal voltada para o contribuinte.

Todavia, o Plenário do STF, em sessão de 14-2-2008, decidiu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da cobrança do tributo. O acórdão restou assim ementado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.⁴³

⁴¹ A imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, fundamenta-se no princípio do interesse público sobre o privado e na ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas. Por meio dela veda-se a cobrança de impostos, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

⁴² A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrares possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.089 Distrito Federal**. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República e Outro. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, DF, 01 de agosto de 2008.

Desta maneira, mesmo diante do voto pela procedência da ADI, proferido pelo Ministro Relator Carlos Ayres Brito, os demais ministros entenderam que apesar de se tratar de uma atividade estatal exercida por delegação, o serviço notarial e de registro é uma atividade economicamente explorada pelo particular com intuito lucrativo (fato que demonstra a capacidade contributiva) inexistindo diferenciação a justificar a tributação de serviços públicos exercidos por meio de concessão⁴⁴ e a não tributação das atividades exercidas por delegação⁴⁵.

Aplicou-se, assim, a exceção prevista no artigo 150, § 3º, da Constituição Federal, o qual dispõe que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.⁴⁶

O Ministro Joaquim Barbosa esclareceu, em seu voto, que a imunidade recíproca somente seria aplicável quando o ente político presta o serviço. Se este é prestado por permissionários, concessionários ou delegatários, em caráter privado, não há que se falar em imunidade.⁴⁷

Quanto à questão de incidir um imposto sobre uma taxa, se entendeu que o ISS incide sobre o serviço, uma vez que se usa a taxa ou os emolumentos como

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+3089%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+3089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/af279hf>>. Acesso em: 20 maio 2014, loc. cit.

⁴⁴ Para Di Pietro “[...] pode-se definir **concessão**, em sentido amplo, como o **contrato administrativo** pelo qual a Administração confere ao particular a execução remunerada de **serviço público ou obra pública**, ou lhe cede o **uso de bem público**, para que o **explore pelo prazo** e nas **condições regulamentares e contratuais**.” (grifos do autor) Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 269.

⁴⁵ Ceneviva esclarece que “[...] o ato de delegar consiste em atribuir atividade própria da administração a um ente privado (pessoa natural ou jurídica) ou público.” Cf. CENEVIVA, Walter. **Lei dos registros públicos comentada**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 7.

⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 maio 2014, loc. cit.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.089 Distrito Federal**. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República e Outro. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, DF, 01 de agosto de 2008.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+3089%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+3089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/af279hf>>. Acesso em: 20 maio 2014, loc. cit.

índice para realizar a cobrança. A taxa é cobrada do usuário do serviço enquanto o ISS é do delegatário.

Mangieri e Melo destacam o voto-vista do ministro Marco Aurélio, o qual ressaltou que:

- “a) a atividade notarial é exercida por entes privados, havendo o viés lucrativo;
- b) a imunidade mostra-se uma garantia de entidades políticas federativas, e não de particulares;
- c) a tributação de serviços de índole pública, mas em atividade explorada economicamente por particular, não implica risco à harmonia federativa;
- d) os agentes notariais possuem capacidade contributiva, por se dedicarem a atividade lucrativa;
- e) a atividade notarial é, em tudo, semelhante aos demais serviços públicos concedidos, não existindo motivos para tributar os serviços públicos concedidos e deixar de fazê-lo quanto às atividades delegadas.”⁴⁸

O nobre doutrinador acrescenta que o ministro Marco Aurélio analisou ainda a questão da base de cálculo do ISS sobre as atividades notariais e de registro, entendendo que descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/1968 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existe lei prevendo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê que o tributo incida sobre o preço do serviço.⁴⁹

Desta maneira, ficou pacificada a controvérsia relativa à incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registros públicos.

Tecidas as considerações acerca das noções elementares de direito tributário e a incidência do ISS sobre as atividades notariais e de registro, insta-se adentrar no tema central do presente trabalho monográfico.

⁴⁸ MANGIERI; MELO, 2008, p. 35.

⁴⁹ Ibid., p. 35.

4 DA BASE DE CÁLCULO DO ISS INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

Demonstrada a constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades exercidas pelos notários e registradores, passar-se-á a análise da base de cálculo a ser utilizada para o cálculo do tributo.

4.1 DO CARÁTER PESSOAL DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES E DA APLICAÇÃO DO § 1º, DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI N. 406/68

Como já mencionado, base de cálculo do ISS é o preço do serviço, sendo que o § 1º, do artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68, instituiu diferenciação para os serviços prestados por empresas e aqueles que ocorrem através de trabalho individual do contribuinte.

No caso dos serviços notariais e de registro, em que os atos são remunerados por emolumentos, utilizar o valor destes para o cálculo do ISS, seria fazer incidir imposto sobre uma taxa, fato vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Não bastasse, os serviços dos cartórios extrajudiciais, por serem prestados mediante trabalho individual do próprio contribuinte, devem ser submetidos ao ISS calculado de forma fixa.

O caráter pessoal de tais serviços é facilmente identificado ao se analisar as regras contidas na Lei n. 8.935/94. Esse diploma legal, em seu artigo 14, determina que a delegação para o exercício da atividade somente será concedida a pessoas físicas que tenham se habilitado em concurso público de provas e títulos, possuam nacionalidade brasileira, capacidade civil, estejam quites com as obrigações eleitorais, possuam diploma de bacharel em direito e tenham conduta condigna para o exercício da profissão.

Ainda, o artigo 3º, da referida lei, é claro ao dispor que “notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.” Tais profissionais não podem se reunir em sociedade e não tem personalidade jurídica.

Por sua vez o artigo 22, da Lei n. 8.935/94, dispõe que os notários e oficiais de registro são responsabilizados pelos danos que eles e seus prepostos vierem a causar a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos. Tal responsabilidade, também, encontra previsão no artigo 28, da Lei n. 6.015/73.

Por consequência, o fato de o notário ou registrador possuir prepostos ou empregados, nos termos do artigo 20, da Lei n. 8.935/94, não retira a pessoalidade da prestação de serviços.

Sobre a questão, Machado e Machado Segundo explicam que os prepostos ou empregados:

[...] atuam sob direta e inafastável responsabilidade do titular do cartório. Aliás, mesmo antes do advento da atual Constituição, o Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento no sentido de que o fato de o prestador do serviço ter empregados não retira a pessoalidade dos serviços que presta. (STF, RE n° 88.210/RS). E sendo assim, é inadmissível a qualificação do serviço notarial e de registro como atividade econômica ou empresarial, sobretudo porque, [...] a qualificação pessoal do prestador desse serviço é inteiramente inafastável.¹

Diga-se mais, a utilização de escreventes e auxiliares não tem o condão de desconfigurar a prestação de serviço sob a forma de trabalho individual do próprio contribuinte, uma vez que o artigo 21, da Lei n. 8.935/94, prevê que a gerência administrativa e financeira dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular. Incluem-se aí, inclusive despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo ao cartorário estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços. O disposto nesse artigo só confirma a responsabilidade pessoal dos notários e registradores prevista no artigo 236, § 1º, da Constituição Federal.

Por sua vez, o artigo 41, da Lei n. 8.935/94 dispõe que cabe aos notários e registradores a prática, independentemente de autorização, de todos os atos previstos em lei que sejam necessários à organização dos serviços, podendo ser adotada a utilização de sistemas de computação, microfilmagem, disco óptico e outros meios de reprodução. Em comentário a esse artigo, Parizatto salienta que os profissionais de cartório não necessitam de autorização do Poder Público ou do juiz

¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF.** 2012. Disponível em: <<http://www.anoreg.org.br/images/doc/Parecer-ISS-Hugo-Machado-de-Brito-ANOREG-BR.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2014. p. 3.

competente para praticar atos de seu ofício, desde que encontrem previsão legal. Cabe ao notário e ao registrador, para exercício de suas funções, a utilização dos meios modernos colocados ao seu alcance, de modo a trazer benefício para si e para os usuários de seus serviços.² Tais atribuições, previstas na Lei n. 8.935/94, corroboram com a afirmação da natureza pessoal da atividade notarial e de registro.

No âmbito tributário, conforme o art. 134, VI, do CTN, nos casos em que não seja possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente³ com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Também, no caso dos cartórios, não se mostra compatível a ideia de estabelecimento profissional transferível, que, nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional, implica transferência da responsabilidade tributária para o sucessor.⁴

Como bem aponta Loureiro, no caso não existe sucessão. O concursado recebe a delegação do Estado e não do titular anterior ou preposto interino. Não se pode aplicar por analogia a tese de sucessão empresarial aos serviços extrajudiciais, pois neles não há exercício de empresa e transferência de ativo e passivo do antigo para o novo titular visto que o acervo é público. Ademais, haveria enriquecimento sem causa se o novo delegatário tivesse que responder por eventuais obrigações trabalhistas de alguém que não lhe prestou qualquer serviço.⁵

Carvalho, referindo-se aos artigos 133 e 134, do CTN, ressalta que tais dispositivos não deixam dúvidas quanto à pessoalidade dos serviços prestados pelos notários e registradores. Acrescenta o nobre doutrinador que:

[...] tal pessoalidade é confirmada, ainda, pelas demais legislações tributárias, que conferem a esses sujeitos o mesmo tratamento dispensado

² PARIZATTO, João Roberto. **Serviços notariais e de registro, de acordo com a lei nº 8.935, de 18/11/94**: atribuições dos tabeliães e oficiais: manual prático. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1995, p. 75.

³ Herance Filho diz que tal responsabilidade não é solidária, como sugere a literalidade do *caput* do art. 134, exatamente porque a responsabilidade nesse caso tem caráter subsidiário, isto é, pressupõe inexistência ou insuficiência de bens do devedor, sujeito passivo da obrigação tributária não cumprida. *In*: CAHALI, Francisco José. et al. **Escrituras públicas**: separação, divórcio, inventário e partilha consensuais: análise civil, tributária e notarial. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 154.

⁴ MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 6.

⁵ LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos**: teoria e prática. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 11.

aos profissionais liberais que exercem trabalho não assalariado, como é o caso dos médicos e advogados. Eis o que prescreve, por exemplo, o art. 45 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda):

"Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como:

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;
(...)

IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos; (...)"⁶

E prossegue:

Tanto a legislação do Imposto sobre a Renda como a legislação previdenciária consideram os notários e registradores profissionais autônomos que prestam serviços como pessoa física, respondendo pessoalmente por seus atos. Os arts. 45 e 106 do Decreto nº 3.000/99, por exemplo, conferem aos notários e registradores o mesmo tratamento dispensado aos profissionais liberais que exercem trabalho não-assalariado, como é o caso dos médicos e advogados.

Semelhante é a disciplina conferida pela legislação previdenciária. Esta determina que o notário e o oficial de registros sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais, conforme se depreende do disposto no art. 9º, § 15, do Decreto nº 3.048/99, arts. 1º e 3º da Portaria MPAS nº 2.701/95 e item 5.4.1, alínea "h", da Orientação Normativa MPAS/SPS nº 8/97.⁷

Assim, realizar a cobrança do ISS por meio da aplicação de alíquotas sobre o valor dos emolumentos, seria dar tratamento diverso da prevista pela legislação do imposto sobre a renda e da previdenciária aos notários e registradores. Não há justificativa para que esses profissionais tenham tratamento diferenciado do recebido pelos demais prestadores de serviço de natureza pessoal, sob pena de se trazer mácula ao princípio da isonomia. Sobre a ofensa a tal princípio, Carvalho ensina que:

[...] na área tributária, o princípio da isonomia é ferido quando o tratamento diverso, dispensado pelo legislador a várias pessoas, não encontra um motivo razoável. É imperativo, portanto, que aos notários e registradores seja conferida disciplina tributária semelhante à dos demais prestadores de serviço em caráter pessoal. Aliás, os notários e registradores são profissionais do direito, motivo pelo qual há de ser tributados de forma semelhante àqueles outros integrantes dessa categoria, como é o caso dos advogados.

[...] não é justificada a diferenciação, para efeitos fiscais, de serviços de mesma natureza, utilizando-se como critério de *discrimen* a ocupação profissional ou função por exercida, ou mesmo a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos recebidos a título de remuneração pelos serviços notariais ou de registro, critérios estes que são vedados expressamente pela legislação vigente para estabelecimento de tratamento diferenciado entre os contribuintes da exação. Em síntese, tributar o notário

⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Parecer - Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos**. 2008. Disponível em:

<http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>.

Acesso em: 06 jun. 2014. p. 17.

⁷ Ibid., p. 25-26.

ou oficial registrador diferentemente dos contadores, médicos e advogados seria ferir o princípio constitucional da isonomia.⁸

Diante do exposto, a atividade notarial e registral deve ser tributada pelo ISS de forma fixa, mediante a aplicação do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, uma vez que inexistente natureza mercantil na atividade, sendo irrelevante, para o cálculo do tributo, a remuneração percebida.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça vem firmando sua jurisprudência no sentido de que, diante do caráter *erga omnes* da decisão proferida na ADI n. 3.089/DF, não seria aplicável o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968 aos cartórios por impossibilidade de serem enquadrados como profissionais liberais. Isso porque, tendo o STF reconhecido à incidência do ISS à luz da capacidade contributiva dos notários e registradores, a tributação fixa não poderia ser utilizada por não manter consonância com a capacidade contributiva, uma vez que trataria igualmente os desiguais. No caso do ISS, a capacidade contributiva somente seria respeitada na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, *caput*, do Decreto-lei n. 406/1968, atual artigo 7º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003. Não bastasse, o STJ tem entendido que a atividade prestada pelos cartórios extrajudiciais, por ter intuito lucrativo, não guardaria identificação com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no artigo 9º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Por conseguinte, o referido Tribunal tem se posicionado no sentido de que a base de cálculo a ser aplicada para o ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro deve levar em conta o preço do serviço ou a receita bruta auferida, nos termos do artigo 7º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Quanto a esse posicionamento, é importante esclarecer que não se nega que no julgamento da ADI n. 3.089/DF, o ministro Marco Aurélio, em seu voto-vista, realizou análise sobre a questão da base de cálculo ao dispor que:

No tocante à base de incidência descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência sobre o preço do serviço.

Entretanto, deve se ter claro que a questão referente à base de cálculo não era objeto da ADI n. 3.089/DF, a qual se limitava a averiguar constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Assim, a base

⁸ CARVALHO, 2008, p. 21-22.

de cálculo a ser utilizada para o cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de cartório não foi analisada pelo Pretório Excelso.

Nessa linha, é o entendimento de Machado e Machado Segundo, os quais afirmam que:

Para que não reste nenhuma dúvida sobre a afirmação que fazemos, de que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade 3.089-2 não trata da forma de cálculo do ISS, basta que se tenha presente que a questão de saber qual a forma de determinação do valor do ISSQN devido pelos notários e registradores é uma questão típica de legalidade. Por sua vez, a questão de saber se o referido imposto é devido, ou não, em face da regra da imunidade tributária, não é uma questão de legalidade, mas de constitucionalidade da lei. A primeira, a questão da forma de determinação do valor do imposto, é questão que se resolve com a interpretação das leis pertinentes e, em princípio, não tem a ver com a Constituição Federal. Já a segunda, a questão de saber se o imposto em questão é devido ou não em face da regra de imunidade tributária é questão que se resolve com a interpretação da Constituição e nada tem a ver com as leis federais pertinentes ao imposto.

Assim, é evidente que na Ação Direta de Inconstitucionalidade não cabe, e realmente no caso não foi posta, a questão de saber como o imposto deve ser calculado. E como não foi posta, não foi nem poderia ter sido decidida.⁹

Coelho e Derzi salientam que:

[...] tem razão o Ministro MARCO AURÉLIO, descabe a analogia. Embora proferida em *obiter dictum*, o que não obriga nem o próprio Ministro MARCO AURÉLIO, em futuro julgamento sobre a base de cálculo adequada aos serviços de registro público, cartorários e notariais, cabe-nos ponderar que, efetivamente, é inadequada a analogia entre os serviços prestados por “profissionais liberais”, que podem se associar, formando sociedades especiais (como ocorre com os advogados), e os serviços radicalmente diferentes, prestados pelos tabeliães, notários e registradores públicos. A analogia ao §3º do art. 9º do DL 406/68 somente poderia ser feita se os titulares de cartórios e tabelionatos pudessem, legalmente, integrar ou formar sociedades – o que não é possível – ou pelo menos se as serventias tivessem personalidade (o que não ocorre) e, uma vez feita a analogia, o que é incompatível com nosso sistema jurídico, ela arrastaria consigo toda a problemática da vigência, superveniente ao advento da Lei Complementar 116, do mesmo dispositivo, o §3º, do art. 9º, constante do citado DL 406.¹⁰

Diante disso, se espera que o STJ reveja seu atual posicionamento de modo a não onerar de maneira demasiada notários e registradores e, possivelmente, inviabilizar a manutenção de cartórios deficitários, os quais, como já mencionado, tem importância fundamental para a sociedade de um modo geral.

Como bem atentam Coelho e Derzi:

A expressão “serviços notariais, cartorários e de registro público” arrasta para si o pressuposto de capacidade econômica, decorrente do conceito vulgar de que os seus titulares seriam economicamente privilegiados. Essa idéia preconcebida é verdadeira para alguns casos (cartórios de registro de

⁹ MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 8.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68.** 2008. Disponível em: <<http://www.anoregsp.org.br/pdf/Mizabel.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2014. p. 35-36.

imóveis em grandes capitais) e falsa para outros (cartórios de registro civil de pessoas, em especial no interior e Municípios menores). Mas cabe-nos lembrar, sobretudo, que as razões do legislador, desde que compatíveis com a Constituição, devem prevalecer acima de quaisquer preconceitos. De fato, quando inexistente uma organização empresarial, em que a transferência do ônus do ISSQN possa ser feita pelo mecanismo dos preços, a base de cálculo do tributo se confunde, em grande parte, com a base de cálculo do imposto de renda. Inexistindo possibilidade de provocar tal transferência para o preço, o ISSQN converte-se em imposto direto sobre os rendimentos, como modalidade de tributação da renda. Ora, o legislador complementar procurou evitar tais desigualdades, a saber:

a) todos os empregados do País, a exemplo dos altos executivos de empresas, estão excluídos da incidência do ISSQN (embora, em regra, auferam rendimentos, que oscilam entre R\$10 mil a R\$ 100 mil reais mês);

b) todos os servidores e agentes públicos encontram-se, igualmente, excluídos da incidência do ISSQN, embora se apropriem privadamente de seus vencimentos, sujeitando-se, por isso, ao IRPF. Seus vencimentos, considerados os parâmetros pagos aos ministros da Corte Suprema, acrescidos das vantagens pessoais, também podem chegar a padrões elevados, em relação à média salarial nacional;

c) todos os prestadores de serviços autônomos, que prestam serviços pessoalmente e não se organizam empresarialmente, podem auferir parcos rendimentos (costureiras, doceiros, barbeiros, massagistas a domicílio, etc), mas também podem perceber elevadas remunerações (consultores de renome nacional ou internacional), todos no entanto sujeitando-se ao pagamento do ISSQN, quantificado por meio de fatores mais benéficos do que um percentual sobre o preço do serviço;

d) igualmente todos os notários, tabeliães e registradores, como pessoas físicas que são, legalmente impedidas de criar sociedades, e respondendo ilimitada e pessoalmente pela qualidade dos serviços prestados, ainda que os danos a terceiros tenham sido praticados por seus prepostos, merecem igualmente estar sob idêntico manto legal, o do §1º do art. 9º do DL 406/68.¹¹

De qualquer modo, a prevalecer o atual posicionamento do STJ sobre a questão, é importante que se identifique de maneira correta a receita do cartório sobre a qual deverá incidir o ISS, dando-se especial atenção para a questão das exclusões de quantias que não venham a integrar o patrimônio do contribuinte, como a seguir passar-se-á a demonstrar.

4.2 DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DOS VALORES QUE NÃO SE INTEGRAM O PATRIMÔNIO DOS NOTÁRIOS E OFICIAIS DE REGISTRO

Para o cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro, deve-se cuidar para que não sejam incluídos na base de cálculo do tributo valores que não venham a integrar o patrimônio desses contribuintes.

Ao analisar a questão, Mangieri e Melo mencionam importante julgado do STJ sobre serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária, em que se fez

¹¹ COELHO; DERZI, 2008, p. 39-40.

distinção entre receita e mera entrada financeira. Explicam que, para aquele Tribunal, receita é a entrada que incrementa o patrimônio do contribuinte enquanto entrada financeira diz respeito a valores que apenas transitam de forma temporária pelo caixa do contribuinte para, posteriormente, serem repassados aos seus verdadeiros titulares.¹²

Compartilhando desse entendimento, Melo afirma que:

Embora a expressão “preço” – significando a remuneração pela prestação de serviços – não ofereça nenhuma dificuldade para ser apurada (previsão contratual e indicação em nota fiscal), o fato é que nem todos os valores auferidos pelo prestador de serviço devem ser considerados para qualificação do tributo.

Diversos valores não mantêm conexão com a quantia acordada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar-se de simples recebimentos temporários, ou ingressos de distinta natureza, uma vez que só pode ser considerada como receita aquele valor que integra o patrimônio do prestador.¹³

Por consequência, é importante que os municípios criem uma legislação que tome por base de cálculo para valoração do ISS apenas as quantias que efetivamente venham a integrar o patrimônio do contribuinte. Logo, devem ser excluídos dessa tributação os repasses realizados ao Estado e à Carteira de Previdência. Também devem ser excluídos valores destinados à compensação dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e à complementação da receita mínima das serventias deficitárias. Neste sentido, Mota esclarece que:

De acordo com o art. 28 da Lei nº 8.935/94, os tabeliães e oficiais de registro têm direito a percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia. Entretanto, o valor devido ao tabelião pode variar de acordo com o serviço notarial prestado (registro de imóveis, registro de títulos e documentos, protesto de títulos ou registro civil) e de acordo com a distribuição das parcelas que compõem o emolumento, às quais se atribui uma destinação específica (parcelas devidas ao Estado, às associações de magistrados, às carteiras de previdência das respectivas serventias, custeio dos atos do registro civil, entre outros). Isso porque o cálculo, a cobrança e a posterior distribuição do valor que compõe o emolumento dependem dos padrões definidos em lei.¹⁴

Quanto aos valores recebidos a título de compensação dos atos gratuitos do registro civil de pessoas naturais, Mangieri e Melo observam que essas receitas devem ser incluídas na base de cálculo do ISS. Isso porque, nesses casos há prestação de serviço e o seu preço é pago por um fundo especialmente destinado para esse fim, em proporcionalidade com os serviços realizados. Há, desta forma,

¹² MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre cartórios**. Bauru: Edipro, 2008, p. 51-53.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 95.

¹⁴ MOTA, Carolina. Cartório de protesto. In: MOURA, Alkimar R. (Coord.). **Cartório de protesto: uma análise dos aspectos jurídicos e econômicos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008, p. 20.

íntima relação entre o serviço prestado e o preço recebido, devendo tais valores serem incorporados à base de cálculo do tributo. Por outro lado, as receitas referentes à complementação da receita mínima das serventias deficitárias não devem integrar a base de cálculo do ISS. Isso porque, não possuem relação com a prestação de serviços, pois, o recebimento de tais quantias, se dá justamente pela não prestação mínima de serviços.¹⁵

Noutro norte, deve-se lembrar que os emolumentos tem natureza de taxa. Seu credor é o Estado. Assim, o ISS não pode incidir sobre uma taxa, mas somente sobre a remuneração recebida pelo titular da delegação.

Por fim, Mangieri e Melo atentam para a importância da distinção que deve ser feita entre os emolumentos e a remuneração percebida pelos notários e oficiais de registro. Explicam que:

a) *emolumentos*: correspondem a obrigações tributárias (da espécie taxa, cujo credor é o Estado-membro titular do serviço público, que comumente elege, por via de lei estadual, os notariais e registradores como sujeitos *passivos* dessa relação jurídica tributária. Neste contexto, os usuários tornam-se contribuintes *de fato* dessa taxa;

b) *remunerações*: consistem no preço do serviço que ficam com os titulares dos cartórios, ou seja, são as contraprestações dadas pelos Estados-membros aos notariais e registradores em função do exercício dessa função delegada. Neste caso, *não* temos uma relação *tributária*, mas puramente *administrativa*, daí a pertinência de se classificar tais remunerações como *preço público*, que é autônomo à obrigação tributária dos emolumentos.¹⁶

Como fica claro, para os referidos autores apesar da ligação entre os emolumentos e as remunerações cartorárias¹⁷, uma vez que as remunerações são fixadas com base nos emolumentos (geralmente, um percentual sobre os emolumentos), suas naturezas são distintas, incidindo o ISS apenas sobre o fato administrativo (serviço delegado prestado pelos notariais e registradores), ou seja, sobre a remuneração, e não sobre as taxas (emolumentos).¹⁸

¹⁵ MANGIERI; MELO, 2008, p. 53-54.

¹⁶ *Ibid.*, p. 23.

¹⁷ Os autores entendem que tais remunerações constituem preço público.

¹⁸ MANGIERI; MELO, *op. cit.*, p. 23.

5 METODOLOGIA

O método de abordagem utilizado é o dedutivo, pois parte de conceitos básicos de Direito Tributário e aspectos gerais pertinentes a atividade notarial e registral até se chegar especificamente a análise da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços cartorários e de registro.

A pesquisa possui natureza qualitativa, com método de procedimento monográfico, utilizando técnica de pesquisa bibliográfica, com base em doutrina, pareceres, legislação e jurisprudência.

6 CONCLUSÃO

Para a produção deste trabalho monográfico foi realizada uma ampla revisão bibliográfica da doutrina nacional, com apresentação de algumas decisões jurisprudenciais e amplo debate sobre as questões pertinentes a base de cálculo do ISS incidente sobre as atividades notariais e de registros públicos.

Como resultado deste estudo, pode-se dizer que em relação à forma de tributação, a mesma deve ocorrer de forma fixa, por meio da aplicação do § 1º, artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68, uma vez que os serviços são prestados de forma pessoal pelo contribuinte. Esse caráter pessoal da atividade notarial e de registro emana expressamente de dispositivos presentes no Texto Constitucional, na Lei n. 8.935/94 e nas legislações tributária e previdenciária.

Outro ponto relevante constatado é que, a cobrança do ISS por meio da aplicação de alíquotas sobre o valor dos emolumentos, diferentemente do previsto na legislação do imposto sobre a renda e da previdenciária, acarretaria em dar tratamento tributário diverso aos notários e registradores do que é dispensado a outros profissionais que prestam serviços de natureza pessoal. Tal atitude traria mácula ao princípio constitucional da isonomia.

Destaca-se, ainda, que a questão referente à base de cálculo do ISS, incidente sobre os serviços prestados pelos cartórios, não constituiu objeto da ADI n. 3.089/DF, uma vez que nessa ação se buscou, unicamente, averiguar a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

No entanto, apesar de tais constatações, o entendimento atual do STJ tem se vislumbrado no sentido de que a base de cálculo, para valorar o tributo a ser pago pelos cartórios, deve levar em conta o preço do serviço ou a receita bruta auferida, mediante aplicação artigo 7º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Interessante ressaltar que, no caso de eventual incidência do ISS sobre o faturamento dos cartórios, deverão ser excluídos da base de cálculo aqueles valores que não venham a se integrar ao patrimônio dos notários e oficiais de registro. Até porque, calcular o ISS sobre o valor total dos emolumentos percebidos, implicaria em utilizar uma taxa como base de cálculo de um imposto, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente.

Por consequência, a legislação tributária dos municípios deve atentar para que a base de cálculo, a ser adotada para valorar o ISS incidente sobre os serviços prestados pelos cartórios extrajudiciais, considere apenas as receitas que efetivamente venham a se integrar ao patrimônio pessoal do notário ou oficial de registro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRANDELLI, Leonardo. **Teoria do direito notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 maio 2014.

_____. **Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 19 de maio de 2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 maio 2014.

_____. **Lei nº. 8.935, de 18 de novembro de 1994**. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em: 20 maio 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.089 Distrito Federal**. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República e Outro. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, DF, 01 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+3089%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+3089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/af279hf>>. Acesso em: 20 maio 2014.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Parecer - Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos**. 2008. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2014.

CENEVIVA, Walter. **Lei dos registros públicos comentada**. 17. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68**. 2008. Disponível em: <<http://www.anoregsp.org.br/pdf/Mizabel.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ECICLOPÉDIA do Estudante abril cultural. São Paulo: Abril Cultural, 1974, v. 1.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

HERANCE FILHO. In: CAHALI, Francisco José. et al. **Escrituras públicas: separação, divórcio, inventário e partilha consensuais: análise civil, tributária e notarial**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

LOUREIRO, Luiz Guilherme. **Registros públicos: teoria e prática**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF**. 2012. Disponível em: <<http://www.anoreg.org.br/images/doc/Parecer-ISS-Hugo-Machado-de-Brito-ANOREG-BR.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2014.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre cartórios**. Bauru: Edipro, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MOTA, Carolina. Cartório de protesto. In: MOURA, Alkimar R. (Coord.), **Cartório de protesto: uma análise dos aspectos jurídicos e econômicos**. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

PARIZATTO, João Roberto. **Serviços notariais e de registro, de acordo com a lei nº 8.935, de 18/11/94**: atribuições dos tabeliães e oficiais: manual prático. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1995.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Antônio Augusto Firmo da. **Compêndio de temas sobre direito notarial**. São Paulo: Bushatsky, 1979.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.