

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE DIREITO**

**GUILHERME NUERNBERG DE MORAES**

**BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES  
NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS: A RESPONSABILIDADE  
PESSOAL DO TITULAR FACE O CARÁTER EMPRESARIAL DAS  
ATIVIDADES**

**CRICIÚMA, NOVEMBRO 2010**

**GUILHERME NUERNBERG DE MORAES**

**BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES  
NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS: A RESPONSABILIDADE  
PESSOAL DO TITULAR FACE O CARÁTER EMPRESARIAL DAS  
ATIVIDADES**

Monografia de Conclusão de Curso,  
apresentado para obtenção do grau de  
bacharel no curso de Direito da Universidade  
do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (ª) Esp. Fabricia Cardoso  
Barata Paulo

**CRICIÚMA, NOVEMBRO 2010**

**GUILHERME NUERNBERG DE MORAES**

**BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES  
NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS: A RESPONSABILIDADE  
PESSOAL DO TITULAR FACE O CARÁTER EMPRESARIAL DAS  
ATIVIDADES**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 03 de dezembro de 2010.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. (ª) Fabricia Cardoso Barata Paulo - Especialista - UNESC - Orientadora

Prof. Marcus Vinicius Almada Fernandes -Especialista - UNESC

Prof. (ª) Márcia Andréia Schutz Lírio Piazza - Especialista - UNESC

Dedico este trabalho aos meus pais, Edilando e Simone, pelo imenso apoio na minha formação acadêmica, e, principalmente, na minha vida.

## RESUMO

No presente estudo objetiva-se debater os pontos principais acerca da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, para a atividade notarial e de registros públicos. Nos últimos anos, com a inclusão da atividade notarial e de registros públicos no rol de incidência do ISS, os titulares das serventias judiciais tornaram-se contribuintes do referido imposto municipal. Fracassada a tentativa de tornar inconstitucional a regra de incidência, discute-se agora, sobre qual a correta forma de recolhimento do imposto. Das formas possíveis de incidência, há a constante na Lei Complementar 116/2003, onde a tributação é calculada sobre o faturamento dos cartórios; e a disposta no Decreto-Lei 406/1968, que desconsidera o preço do serviço. O método de pesquisa é o dedutivo, em pesquisa do tipo qualitativa, teórica, com emprego de material bibliográfico, documental legal e análise da jurisprudência sobre o tema. Serão utilizados livros e material de internet. Há uma inquestionável divisão jurisprudencial, com tendência majoritária para aplicação da base de cálculo disposta na Lei Complementar 116/2003, eis que, houve recente julgamento neste sentido proferido pelo Superior Tribunal de Justiça. Em que pese o entendimento de que, o titular cartorário não presta serviço estritamente pessoal próprio, incidindo, assim, imposto sobre seu faturamento, permanece viva, em sede judicial, a corrente que acredita que a inquestionável responsabilidade pessoal do oficial, é fator preponderante para seu enquadramento na legislação relativa ao tributo fixo, fazendo com que, o debate em questão, continue acalorado nos tribunais pátrios.

**Palavras-chave:** ISS. Notarial. Responsabilidade. Pessoal.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ANOREG – Associação dos Notários e Registradores  
CDC – Código de Defesa do Consumidor  
CF – Constituição Federal  
CF/88 – Constituição Federal de 1988  
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico  
CTN – Código Tributário Nacional  
DJ – Diário da Justiça  
DL – Decreto Lei  
EC – Emenda Constitucional  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IE – Imposto de Exportação  
II – Imposto de Importação  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IR – Imposto de Renda  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
LC – Lei Complementar  
REsp – Recurso Especial  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>07</b>
<b>2 ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS .....</b>	<b>09</b>
<b>2.1 Direito Notarial e Registral .....</b>	<b>09</b>
<b>2.2 Origem das Atividades Notariais e Registrais .....</b>	<b>13</b>
<b>2.3 Sistema Legal e Características das Atividades no Brasil .....</b>	<b>15</b>
<b>3 DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>26</b>
<b>3.1 Direito Tributário e Sistema Tributário Nacional .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2 Princípios Tributários .....</b>	<b>30</b>
<b>3.3 Tributo: Conceito e Espécies .....</b>	<b>37</b>
<b>3.4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza .....</b>	<b>41</b>
<b>4 BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE OS CARTÓRIOS.....</b>	<b>46</b>
<b>4.1 O ISS sobre os Cartórios e a ADIn 3.089/DF .....</b>	<b>46</b>
<b>4.2 O DL 406/68 e o Imposto Fixo .....</b>	<b>52</b>
<b>4.3 A LC 116/03 e a Base de Cálculo como Preço do Serviço.....</b>	<b>56</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo da incidência do Imposto Sobre Serviços nas atividades notariais e de registro é o foco do presente trabalho, principalmente, a discussão sobre a base de cálculo.

A tributação sobre os serviços cartorários é assunto novo, inclusive com discussão recente sobre a constitucionalidade da incidência do ISS para estas atividades.

O serviço prestado com intuito lucrativo é hipótese de incidência de Imposto Sobre Serviços, sendo, recentemente, os titulares de cartórios extrajudiciais declarados contribuintes, pelo Supremo Tribunal Federal, pelas atividades desenvolvidas nas serventias que ocupam.

Considerando que, há a hipótese legal comum de incidência, e outra, destinada àqueles que prestam serviço de forma pessoal, pretende-se discutir a possibilidade de alcance desta segunda hipótese aos titulares oficiais dos cartórios.

O método de pesquisa é o dedutivo, em pesquisa do tipo qualitativa, teórica, com emprego de material bibliográfico, documental legal e análise da jurisprudência sobre o tema. Serão utilizados livros e material de internet.

Para cumprir com o objetivo proposto, este trabalho se divide em três etapas, cada qual, abordando uma parte específica do tema, no intuito de apresentar os institutos que norteiam o debate.

No primeiro capítulo, pesquisar-se-á sobre os serviços notariais e de registro, buscando-se a origem destas atividades em outras épocas, legislação pertinente e principais características das mesmas. Procurar-se-á desmistificar a figura notarial e a imagem dos cartórios no Brasil, haja vista que o conhecimento sobre estas atividades ainda é restrito aos trabalhos acadêmicos, às poucas obras publicadas sobre o tema, e àqueles que diariamente trabalham com as atividades cartorárias.

O segundo capítulo é dedicado exclusivamente ao Direito Tributário. Nele, apresentar-se-ão os princípios tributários, as principais leis que o regem, sobretudo os dispositivos constitucionais, com enfoque final ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Alguns detalhes sobre o Direito Tributário, ainda que não específicos para o debate proposto, não deixarão de serem analisados, pois

importantes à matéria do segundo capítulo.

Por fim, no terceiro capítulo, ponto alvo do debate, através de doutrina e jurisprudência, procurar-se-á, sob uma visão imparcial, apresentar as arguições de ambos os lados litigantes, de um lado, o fisco, que pretende fazer a incidência com base tão somente na Lei Complementar 116/2003; e, de outro, os titulares contribuintes, que almejam ter sua responsabilidade pessoal preponderada para fins de cálculo do ISS.

## **2 ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTRO**

Neste primeiro capítulo, serão analisadas as atividades notariais e registrais, apresentando-as desde sua origem, aspectos constitucionais e infraconstitucionais norteadores.

Também serão apresentados princípios das atividades, responsabilidades e fiscalização sobre as mesmas, fé-pública e relevância do que representam para a sociedade e para o Direito.

### **2.1 DIREITO NOTARIAL E REGISTRAL**

Antes de adentrar propriamente no estudo das atividades notarial e registral, cumpre, em atenção às obras estudadas, fazer algumas considerações pertinentes acerca do Direito Notarial e Registral.

Alguns conceitos sobre o Direito Notarial, este que apresentou mais polêmicas quanto a sua conceituação em comparação com o Direito Registral, podem ser observados pesquisando-se nas escassas obras sobre o assunto.

O Direito Notarial e o Registral possuem a mesma finalidade para o objetivo proposto neste trabalho, sendo semelhantes pela ótica da discussão final do tema.

As questões registrais pareceram ter maior relevância na ordem prática do que conceitual. Com isso não se pretende excluir o Direito Registral da ordem conceitual, porquanto, muitas questões valiosas do Direito Notarial carregam-se ao Direito Registral.

Para o autor da obra Teoria Geral do Direito Notarial, Brandelli, o Direito Notarial é definido como “aglomerado de normas jurídicas destinadas a regular função notarial e o notariado” (1998, p 79).

Larraud conceitua o Direito Notarial como sendo o “conjunto sistemático de normas que estabelecem o regime jurídico do notariado” (1996, p. 83).

Porquanto, para Mengual y Mengual o Direito Notarial “é o ramo científico do Direito Público que, constituindo um todo orgânico, sanciona com a Fé Pública as

relações jurídicas voluntárias e extrajudiciais mediante a intervenção de um funcionário que atua por delegação do Poder Público” (MENGUAL, apud, BRANDELLI, 1998, p. 78).

Percebe-se que Larraud e Brandelli seguem praticamente a mesma linha de pensamento conceitual do Direito Notarial, sendo para eles a gama normativa que rege tal atividade, enquanto Mengual procura definir temas diversos, como autonomia do Direito Notarial.

Sobre o Direito Registral, mais precisamente o imobiliário, Diniz assevera que o mesmo “consiste num complexo de normas jurídico-positivas e de princípios atinentes ao registro de imóveis que regulam a organização e o funcionamento das serventias imobiliárias” (2003, p. 13).

Diferentemente dos conceitos do Direito Notarial, a autora definiu o Direito Registral, não somente como um conjunto de normas, mas também de princípios do direito registral.

Segundo Brandelli, a formulação de um conceito para o Direito Notarial deve ater-se à universalidade no notariado e abster-se de assuntos eivados de discussões doutrinárias (1998, p. 78).

Continuando na questão conceitual, relevante pensar sobre a autonomia ou não do Direito Notarial, tema sobre o qual se pode valer das palavras abaixo, de autoria de Brandelli:

Imperioso concluir portanto, que não possui o direito notarial autonomia científica até o momento, visto não ter princípios próprios, o que é requisito necessário para tanto. Isto não significa porém, que não seja possível demonstrar-se a sua autonomia, através da descoberta e da prova de algum princípio que seja ínsito à matéria notarial, o que incorre até então; porém, bem provável que venha a ocorrer, porquanto o direito notarial, pelo fato de ter autonomia sistemática, inclui-se naquela área de transição, pela qual já passaram outras disciplinas jurídicas, rumo à autonomia científica. O que ocorre é que, como visto, até agora não se logrou êxito em provar a existência de ao menos um princípio privativo da disciplina notarial que a possa sustentar como ramo cientificamente autônomo e, para que possa adquirir esta característica, é preciso isolar um ou mais princípios próprios dele que venham a constituir verdadeiros pilares básicos a partir dos quais seja possível elaborar o sistema de suas normas (1998, p. 103).

Sugere-se pelas palavras de Brandelli que o Direito Notarial não é tido como um ramo autônomo do Direito, pois carece de elementos que o configure como tal; todavia, não se nega que ele possui autonomia sistemática enquanto objeto de aplicação no ordenamento jurídico.

Porém, de outra maneira entende o autor Ferreira, para quem o Direito Notarial, além de importar princípios de outras áreas, segundo ele, “princípios atípicos”, também possui princípios privativos, conforme menciona:

O tabelião é, pois, o Estado tutelando, protegendo os interesses particulares com relevância e reflexos para a sociedade e para o próprio Estado. Como ente estatal, o tabelião está sujeito aos princípios da administração. E, como agente de serviço dos particulares, o tabelião deve operar em obediência aos princípios do direito privado.

Não há contradição: as duas faces da atividade harmonizam princípios oriundos do direito público em face daqueles do direito privado. Ademais, a própria atividade notarial constitui princípios sob os quais o tabelião deve operar.

Classificamos os princípios notariais em atípicos, ou seja, decorrentes de outras áreas, e típicos, aqueles que são da própria natureza da atividade (2008, p. 20).

O autor supracitado divide estes princípios privativos em: “Princípio da Segurança Jurídica, Princípio da Economia, Princípio da Forma, Princípio da Imediação, Princípio da Rogação, Princípio do Consentimento, Princípio da Unidade Formal do Ato, Princípio da Matricidade, Princípio da Legalidade, Princípio da Comunicação ou Publicidade” (2008, p. 36, 48).

Convém prestar especial atenção ao princípio da segurança jurídica, que deve ser observado tanto na atividade notarial e registral. Segundo o princípio referido, “o fazer notarial deve, portanto, utilizar técnicas que assegurem certeza sobre elementos subjetivos e objetivos das partes e do negócio que realizam, lançando-os num fiel resumo documental no ato” (FERREIRA, 2008, p. 36).

Segundo o autor Ferreira, o princípio da segurança jurídica para a atividade notarial significa que, em seu labor, o notário deve harmonizar o ato entre “as partes, a sociedade e o Estado”, atendendo à vontade das partes, com observância aos interesses sociais e estatais (2008, p. 37).

Contudo, a responsabilidade do notário restringe-se ao ato negocial que formaliza, conforme abaixo colacionado:

O notário deve operar pensando nas duas faces, a particular e a pública. A segurança a buscar é para as partes, para a sociedade e para o Estado. Esta segurança é instrumental, ou seja, o notário não responde pelo fracasso de um negócio, e tampouco fiscaliza tributos devidos por outros atos extra-notariais, anteriores, presentes ou futuros. A cognição notarial é contrada e limitada ao ato ou negócio que formaliza (FERREIRA, 2008, p. 37).

O mesmo autor, que delinea princípios próprios da atividade notarial, ainda argumenta que:

A Lei 6.015/73, de Registros Públicos, é um marco instituidor de princípios para a atividade registral. Esta lei foi, e é até hoje, apesar de serem necessárias algumas adaptações, uma lei instituidora e principiológica. Ao contrário, a Lei 7.433/85, que trata dos requisitos para a escritura pública, é norma composta por cinco artigos que buscavam a desburocratização e pouco acrescentam à complexa atividade notarial. O próprio mercado imobiliário – e porque não falar, também o mercado notarial – se encarregou de disciplinar, juntamente com os regramentos administrativos dos Tribunais de Justiça, o necessário para a segurança jurídica. Assim, os princípios registrais se solidificam, ao passo que os princípios notariais estão esquecidos e são desconhecidos até mesmo pelos tabeliães. É natural, portanto, que haja um desprezo solene, por parte dos oficiais de registro, aos princípios de direito notarial e até mesmo à própria fé pública notarial (2008, p. 34).

De toda esta discussão acerca de princípios próprios ou não e de conceitos, principalmente quanto ao Direito Notarial, percebe-se uma diferente visão institucional entre dois autores aqui citados. Brandelli parece ter uma visão universal quando trata especificamente do Direito Notarial, fazendo inclusive distinções entre diversos tipos de notariado, e por isso, sua cautela quando trata de princípios e conceito da modalidade.

De outro modo, Ferreira, ao utilizar termos como “atividade notarial” e “direito notarial”, sugere estar-se tratando do notariado pátrio e dos institutos que o preenchem, notariado este que, na classificação de Brandelli quanto às diversas espécies, enquadra-se no latino.

Sobre os tipos de notariado, não cabe aqui fazer a distinção destas espécies; porém, genericamente, convém salientar que:

A forma de tratamento reservada à propriedade privada e à liberdade contratual está intimamente ligada à figura do notário. Com efeito, nos Estados em que há sólida legislação quanto à proteção e manutenção da propriedade privada e da liberdade contratual, o notariado tende a ser independente, autônomo e desenvolvido; a contrario sensu, onde há um tolhimento da propriedade privada e da liberdade contratual, há uma tendência para um notariado débil, atrofiado, reduzido a mero burocrata (BRANDELLI, 1998, p. 51).

Mantendo a linha de raciocínio da obra Teoria Geral do Direito Notarial, de autoria de Leonardo Brandelli, e para suprimir a dúvida quanto à taxinomia do Direito Notarial em público ou privado, o autor conclui taxá-lo como Direito Público, pois

trata da intervenção do notário como representante do Estado na vontade privada (1998, p. 111).

No rumo das considerações sobre o Direito Notarial, surge como característica o fato de o mesmo ser direito adjetivo, pois é dotado principalmente de normas formais. Veja-se:

Direito substantivo, direito material e direito de fundo são expressões sinônimas, que identificam o conjunto de normas jurídicas que estabelecem direito e obrigações, que se referem de modo imediato ao cumprimento dos fins perseguidos pelo Direito. Por outro lado, o direito adjetivo, formal ou direito para o direito, compõe-se do conjunto de normas jurídicas que regulam o modo de executar-se o contido nas normas materiais, pois, de nada adiantaria um belo direito substantivo se não fossem criadas normas formais para fazer cumprir as primeiras.

O direito adjetivo visa a garantir o cumprimento do próprio direito, visa estabelecer procedimento de consecução do direito material e, por isso, também é conhecido por Direito para o Direito. Podemos citar como exemplos de normas formais as pertencentes ao direito processual, ao procedimento legislativo, etc.

[...]

Portanto, o direito notarial é direito adjetivo, direito para o direito, porquanto suas normas estipulam formas que visam à consecução do direito material (BRANDELLI, 1998, p.111).

Em síntese, percebem-se algumas divergências na parte conceitual do Direito Notarial e Registral, mais especificamente ao referir-se sobre o notarial, considerada a escassez de material didático sobre o assunto.

## **2.2 ORIGEM DAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAS**

A atividade notarial, não exatamente como da forma hoje praticada, é antiga, sendo que, segundo Brandelli, “a história do notariado confunde-se com a história do Direito e com a da própria sociedade, residindo aí, a sua beleza e importância” (1998, p. 25).

A necessidade da adoção deste tipo de atividade parte da importância do registro de acontecimentos relevantes dentro da evolução da sociedade:

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. É por meio do cartório, compreendido

em seu sentido abrangente, que se procura garantir autenticidade, segurança e eficácia a certos atos jurídicos, bem como dar publicidade a informações que possam interessar a toda à sociedade (MOURA, 2008, p. 10).

Atividades semelhantes existiam na civilização egípcia com os escribas, que eram na época responsáveis pela redação de atos jurídicos e registros de certas atividades privadas, sendo que, porém, os mesmos não eram dotados de fé pública, razão pela qual seus documentos eram avalizados por superiores para adquirir força jurídica (BRANDELLI, 1998, p. 27, 28).

Assim como os egípcios, os hebreus também adotaram o papel dos escribas em sua sociedade:

Também os escribas hebreus eram possuidores de uma preparação cultural especial, gozando de grande prestígio, sendo os escribas da lei e os do povo, no dizer de João Mendes de Almeida Júnior, revestidos de caráter sacerdotal.

[...]

Dentre os escribas hebreus, o que mais se assemelhava ao notário, por redigir contratos estando vinculado à atividade privada, era o escriba do povo (BRANDELLI, 1998, p. 27).

O mesmo autor, em sua obra Teoria Geral do Direito Notarial, também menciona a principal diferença entre a atividade desenvolvida pelos escribas face à atual atividade notarial:

Note-se que esses ancestrais do atual tabelião eram somente redatores, faltando-lhes, porém, a fé pública, o poder de autenticar o que redigiam, fato pelo qual sua função não se equipara ao conceito atual da função notarial, no entanto, a ela se aproxima (BRANDELLI, 1998, p. 27).

Analogicamente à função dos atuais notários, agiam os mnemons, funcionários do estado na antiga Grécia “cuja função, a de lavrar os atos e contratos dos particulares, se assemelha à função notarial” (BRANDELLI, 1998, p. 28).

Outra civilização que teve grande contribuição para o Direito foi a romana, e naquele tempo existiam os tabelliones, cuja função social, demonstra Brandelli:

Aos tabelliones, porém, remonta o verdadeiro precursor do notário moderno. Eram eles encarregados de lavrar, a pedido das partes, os contratos, testamentos e convênios entre particulares. Interviu o tabellion, ou tabellio, nos negócios privados com notável aptidão com redator, assessorando as partes embora fosse imperito no direito, além do que, propiciava uma eficaz conservação dos documentos.

[...]

Encontra-se, como vemos, no tabellion, o antecessor do notário de hoje, de acordo com a interpretação característica do notariado de tipo latino (1998, p. 30).

No Brasil, o primeiro tabelião de quem se tem notícia foi Pero Vaz de Caminha, que veio junto às expedições portuguesas, sendo o responsável por documentar a descoberta do novo território e formalizar a conquista de novas terras à coroa portuguesa (BRANDELLI, 1998, p. 45).

Na época colonial do Brasil, era a coroa portuguesa quem editava as normas que vigoravam no território brasileiro (BRANDELLI, 1998, p. 46).

Interessante pautar a relação entre o período histórico em comento e o atual notariado, como bem o fez Ferreira, ao explicar que:

O sistema notarial e registral brasileiro tem problemas, e talvez, não pudesse ser diferente. Somos um país-continente, de origem atribulada e recente, um país fundado no desleixo dominial e na obstinação extrativista. Capitâneas hereditárias e sesmarias foram doadas com fins geopolíticos, sem planejamento e preocupação com o bem estar da população e com um desenvolvimento auto-sustentável.

O notariado ressentiu-se, até hoje, de política semelhante: cartórios eram doados e, depois, negociados por pessoas muitas vezes desprovidas de interesse ou talento profissional. Somente nos últimos cem anos, e virtude de um tardio efeito da revolução burguesa, e a par da criação dos ofícios de registro, buscamos especializar notários e registradores para o qualificado cumprimento de suas atribuições e, portanto, a eficácia da segurança jurídica nos negócios imobiliários (2008, p. 34).

Claramente que em comparação a um período não muito distante, com as atuais leis sobre a matéria, inclusive disposição constitucional, o notariado evoluiu em muitos aspectos, possuindo hoje inclusive uma lei orgânica que trata tanto do notariado quanto dos registradores.

## **2.3 SISTEMA LEGAL E CARACTERÍSTICAS DAS ATIVIDADES NO BRASIL**

A Constituição Federal de 1988 reporta-se à atividade notarial e registral em seu artigo 236, onde estatui seu exercício em caráter privado sob delegação do Poder Público, conforme denota-se do trecho constitucional colacionado abaixo:

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

§ 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 (BRASIL, 2005, p. 95).

Para o autor Brandelli, houve significativa mudança com as novas referências sobre a atividade notarial e registral trazidas pela Constituição Federal de 1988, pois “fixou ela as diretrizes básicas para o notariado, bem como, princípios fundamentais de há muito reclamados, abrindo a real possibilidade de que brotasse finalmente a tão almejada lei orgânica do notariado”, referindo-se ao artigo 236 da CF/88 e à lei 8.935 de 1994 (1998, p. 60).

Em interpretação literal do artigo 236, observa-se que a Constituição Federal delegou uma função estatal, qual seja, notarial e de registro, a um particular, primando por usar de instituto de Direito Administrativo para por em prática a atividade.

Assim, ao referir-se a notário, tabelião, ou outra designação do gênero, está-se tratando, segundo Meirelles, de agente público, que “são todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal”, como no caso a atividade em comento (2003, p.73).

Meirelles traz em sua obra Direito Administrativo Brasileiro a classificação de agentes públicos, dividindo-os em políticos, administrativos, honoríficos, delegados e credenciados. Enquadra o sujeito tema do presente estudo como agente delegado, conforme explicado abaixo, por suas próprias palavras:

Agentes delegados: são particulares que recebem a incumbência da execução de determinada atividade, obra ou serviço público e o realizam em nome próprio, por sua conta e risco, mas segundo normas do Estado e sob a permanente fiscalização do delegante. Esses agentes não são servidores públicos, nem honoríficos, nem representantes do Estado; todavia, constituem uma categoria à parte de colaboradores do Poder Público. Nesta categoria encontram-se os concessionários e permissionários de obras e serviços públicos, os serventuários de ofícios ou cartórios não estatizados, os leiloeiros, os tradutores e intérpretes públicos, as demais pessoas que recebem delegação para a prática de alguma atividade estatal ou serviço de interesse coletivo (2003, p. 79,80).

Conforme ensina o autor supracitado, é flagrante a responsabilidade da pessoa do titular delegado, perante a serventia que ocupa, da mesma forma entendendo o professor Mello, para quem os titulares de cartórios não oficializados são agentes públicos delegados (2006, p. 233).

Embora por muito tempo tem-se discutido sobre ser o cartório funcionário público no sentido exato da palavra ou não, o disposto na Constituição Federal de 1988, junto às leis posteriores sobre a matéria, praticamente encerraram o assunto, segundo a transcrição abaixo colacionada:

Pode-se dizer sim que são os notários, serventuários, todavia não se confunde com servidores. Serventuário é agente público titular de cargo auxiliar do foro judicial ou em serventia notarial ou de registro, remunerado diretamente pelas partes através de custas ou emolumentos, portanto agente delegado, ao passo que, servidor é funcionário público, agente administrativo, com todas as suas implicações, inclusive com vencimentos pagos diretamente pelo Estado (PUGLIESE, apud, BRANDELLI, 1998, p. 62).

No cenário jurídico brasileiro atual há uma série de leis destinadas à instituição e regulamentação da atividade notarial e registral. Existem referências legais sobre a matéria nas mais diversas competências legislativas, inclusive normas do Poder Judiciário. Para Moura, as básicas, principais, estão listadas abaixo:

As leis e as normas federais referentes aos serviços notariais e de registros são elaboradas com o intuito de regular e harmonizar as diferentes atividades que integram a função notarial e registral. Assim, existem no âmbito federal algumas normas legais que disciplinam os mais diversos aspectos relacionados a essa atividade e entre as quais se destacam a Constituição Federal de 1988, a Lei n 6.015/73 (Lei de Registros Públicos), a Lei n 8.935/94 (Lei dos Cartórios), a Lei n 9.492/97, que trata do protesto de títulos e outros documentos de dívida, e a Lei n 10.169/00, que trata do protesto de títulos e outros emolumentos (2008, p. 10, 11).

O autor Brandelli atribui grande repercussão à Lei 8.934/94, caracterizando-a como a principal norma reguladora da atividade, intitulando-a, inclusive, como a Lei Orgânica Notarial e Registral:

E, nesse novo 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 tomara o lugar de relevo que lhe é devido no meio jurídico.

O tão-só fato de se ter havido o artigo 236 da Constituição Federal, e a Lei n 8.935/94, já tem o efeito arrebatador de principiar por tirar a instituição notarial do obscurantismo que a envolvia, tornando-a mais conhecida, inclusive pelos juristas, e dando notícia do seu relevo social e jurídico. A citada lei orgânica trouxe profundas e importantíssimas inovações (1998, p. 61).

Estas modalidades de atividades estatais delegadas, segundo a lei 8.935 de 1994, a Lei dos Cartórios, devem ser aplicadas pelo notário ou registrador no sentido de garantir “a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos”, sendo estes os objetivos dos notários e registradores nos termos da lei (SOUZA, 2009, p. 7).

Dita lei acrescenta ainda que “notário” ou “tabelião” são sinônimos perante a lei, assim como “oficial de registro” e “registrador”, caracterizando-os como profissionais do direito aos quais foram constitucionalmente delegadas respectivas atividades (MOURA, 2008, p. 15)

O notário e o registrador público têm um papel de tutela da ordem e segurança na sociedade, e para que o Estado conseguisse seu objetivo com a figura notarial, dotou-a de crédito em tudo aquilo que exara na sua função oficial, sendo esta crença legalmente chamada de fé-pública, sobre a qual insere-se:

Portanto, a fé pública atribuída a essas pessoas o foi em decorrência de um mandamento legal, em cumprimento de algumas e sérias formalidades, bem como de especificidades naturais que regem o acolhimento de indivíduo como representante formal desse Estado para determinado labor. Especificamente essa crença atribuída, por exemplo, ao notário, é a mesma que o Estado recebeu de seu povo, mas restrita a garantir e certificar uma segurança nas relações sociais (atos jurídicos) que todos desejam como princípio de justiça e certeza daquilo quanto ao efetivamente ajustado, escriturado e trasladado.

A fé pública nesta conjuntura individualizada na figura do notário é uma das mais amplas já conhecidas, pois ao detentor dessa atribuição cabe a expressão da verdade, ou seja, vige a crença popular de ser correto e autêntico em tudo aquilo que dirá e escreve, salvo incontestável prova em contrário, já que a sociedade não pode ser traída em nenhuma hipótese. Como se nota, não há a eleição do absolutismo nas suas ações, permanece adstrito às investigações sociais, admite-se a possibilidade de erros ou lapsos. Contudo, a crença nesses atos do notário constitui-se no primeiro grau na hierarquia do saber, do conhecer social. Assim, ele é depositário da fé pública (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 01).

Assim, segundo exprime-se do trecho acima, o Estado é o possuidor original da fé-pública, e a delega parcialmente à medida dos objetivos desejados, no caso, as garantias do art. 1º da Lei 8.935/94. Por toda a importância da fé-pública, roga-se à mesma um caráter probatório diferenciado dentro do processo judicial:

No entanto, a fé pública não tem apenas o significado de representação exata e correta da realidade, de certeza ideológica, mas também um sentido jurídico, ou seja, evidência e força probante atribuída pelo ordenamento quanto à intervenção do oficial público em determinados atos ou documentos.

O valor jurídico e a certeza implicam que a fé pública pressupõe a exigência, que, necessariamente, deriva de normas jurídicas, incluindo severo regime de responsabilidades civis, administrativas e penais, caso ocorrentes desvios, deslizos ou incorreções no seu exercício.

Por sua própria natureza, a fé pública é uma instituição jurídico-pública, tendo necessariamente um “sinal público” autorizado pelo Estado, de modo que o qualificativo de público compreende a “fé”, significando que o notário é uma autoridade da sociedade neste setor, vindo a garantir a certeza e autenticidade naquilo que exara (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 02).

Logicamente seria irracional se toda a verdade expressa pela atividade notarial não tivesse respaldo na lide judicial. Ainda, além do aspecto anteriormente observado, destaca-se também o caráter cautelar do labor notarial e registral, no intuito de certificar as partes da efetividade jurídica do ato, evitando o surgimento de litígios judiciais:

O caráter cautelar da função notarial tem, como um dos resultados, notável efeito antipleito, sendo, assim, um providencial mecanismo preventivo de litígios, além evidentemente, de base para decisões judiciais. Os notários são instrumentos a serviço da justiça, pois sua atuação, necessariamente equilibrada e institucionalizada, pode ser ao mesmo tempo uma ação equilibradora, permitindo composição de interesses contrapostos eventualmente em conflito extrajudicial. Esta linha de trabalho pode ter como finalidade a exclusão, no presente ou no futuro, de um litígio, não sendo considerado meramente um colaborador instrumental de preparação para futuros processos. Mas, além dessa posição formal de mediador entre público e privado, assume também uma posição equilibradora, verdadeiro consultor das partes na formação e expressão da vontade juridicamente válida. A preparação técnica, a sensibilidade humana e o sentido social dos notários podem desenvolver-se com efeitos benéficos de alcances relevantes, de modo que os notários desenvolvem em contrato, uma atividade verdadeiramente eficaz, para mover e orientar em sentido construtivo, a vida social (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 03).

Ainda:

O fundamento da atividade notarial, e do Direito, é a segurança jurídica. É por conta deste objetivo que o Estado impõe a profilaxia notarial. A profilaxia é uma prevenção em face do potencial, mas concreto, mal. Se a prevenção não for feita, o mal se realizará. A segurança preventiva é axioma em todas as áreas. A segurança jurídica notarial é profilática. Sem ela, teríamos, para tratar do imenso número de situações da vida potencialmente “incendiárias”, somente a querela e a “cura” judicial (FERREIRA, 2008, p. 20).

Demonstra-se, novamente, o princípio da segurança jurídica, figurando a atividade notarial não somente no intuito de criar prova cabal para um processo litigioso, mas também no sentido de evitar o surgimento de lides judiciais nas situações onde existe a sua presença.

De volta à esfera constitucional, o parágrafo. 1º do artigo 236, preconiza que a “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” (BRASIL, 2008, p. 100).

A própria Carta Constitucional menciona de plano a existência de responsabilidade civil e criminal, das pessoas dos oficiais cartorários no exercício de suas funções delegadas.

A Lei 8.935/94 divide a titularidade dos serviços notariais e de registro em seu art. 5º, definindo-as como:

Art. 5 Os titulares de serviços notariais e de registro são os:  
I – tabeliães de notas;  
II – tabeliães e oficiais de registros de contratos marítimos;  
III – tabeliães de protesto de títulos;  
IV – oficiais de registros de imóveis;  
V – oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas;  
VI – oficiais de registro civis das pessoas naturais e de interdições e tutelas;  
VII – oficiais de registro de distribuição (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 298).

Não cabe aqui, contudo, fazer uma distinção detalhada acerca de cada titularidade descrita nos incisos do artigo 5º da lei 8.935/94, haja vista que o presente trabalho se atentará à importância da tributação destes serviços, independente da intitulação disposta na referida lei.

Ressalta-se, no entanto, que cada titularidade possui atividades privativas próprias das quais tratam a Lei 8.935/94, conforme artigo 26, excetuando-se os casos das localidades que não comportam serventias suficientes para a separação dos serviços, havendo então possibilidade de acúmulo dos mesmos (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 301).

Cumprindo observar que a descrição das atividades notariais constam na “Seção II – Das atribuições e competência dos notários” da Lei 8.935 de 1994, que descreve as diversas espécies de atividade notarial, enquanto as atribuições dos oficiais de registro, conforme artigo 12 da mesma lei, constam na “legislação

pertinente aos registros públicos”, qual seja, lei 6.015 de 31 de dezembro de 1973 (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 299).

A responsabilidade civil e criminal dos notários e registradores é tratada no “CAPÍTULO III – DA RESPONSABILIDADE CIVIL E CRIMINAL” da Lei dos Cartórios, a qual atribui aos notários e registradores responsabilidade civil e criminal por seus atos em labor e de seus prepostos, permitindo o direito de regresso ao titular quando for o caso. Ainda, no mesmo capítulo legal, preconiza-se a individualização da responsabilidade criminal, não sendo tal individualização excludente da responsabilidade civil do titular (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 301).

A fiscalização das atividades em comento é encargo do Poder Judiciário de cada unidade de federação e do Distrito Federal, conforme extrai-se do parágrafo 1º do art. 236 da Constituição Federal de 1988 e do artigo 37 da Lei 8.935/94, e sobre as quais se manifesta o autor catarinense Souza:

A realização de inspeção correicional é uma atividade fiscalizatória que o Poder Judiciário exerce sobre as serventias extrajudiciais, para verificar a qualidade e a legalidade do serviço prestado, bem como fornecer orientações e esclarecimentos aos responsáveis pela serventia, determinando possíveis adequações a bem da eficácia do serviço público. É também, por meio dessas inspeções, que se procede à apuração de possíveis faltas cometidas, buscando-se com a averiguação, in loco, subsídios para eventual instauração de procedimentos administrativos disciplinares, quando for o caso (2009, p. 12).

Portanto, vê-se que a atividade fiscalizatória tem o mister de observar como vêm sendo praticadas as atividades nas serventias, além de auxiliar os prestadores dos serviços, apurar ocasionais faltas e, quando for o caso, verificar a necessidade de procedimentos disciplinares.

Ainda, sobre a fiscalização dos cartórios extrajudiciais, leciona Moura:

No desempenho de sua atividade fiscalizadora, o juízo competente deve zelar para que os serviços notariais e de registro sejam prestados com rapidez, qualidade satisfatória e de modo eficiente. A lei atribui ao Judiciário uma função propositiva no que diz respeito a esses serviços, uma vez que lhe confere a possibilidade de sugerir à autoridade competente a elaboração de planos de adequada e melhor prestação desses serviços, observando-se inclusive critérios populacionais e socioeconômicos.

Entre essas disposições mais abrangentes da Lei n 8.935/94, consta uma obrigação específica para o juiz competente com relação à atividade fiscalizadora: remeter ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia quando verificar, em autos ou papéis de seu conhecimento, a existência de crime de ação pública.

Na esfera estadual, a principal fonte sobre a atividade correcional junto aos serviços extrajudiciais está nas normas editadas pela Corregedoria Geral de Justiça, que regulamentam a Lei n 8.935/94 no que diz respeito à fiscalização de serviços notariais. (2008, p.17)

Como fiscal competente, o Judiciário não pode omitir-se de eventuais problemas do atendimento, pois, como visto, além de normatizar sobre certos assuntos notariais e registrais, cabe a ele sugerir aos responsáveis medidas cabíveis em detrimento do avanço dos serviços.

O segundo parágrafo do artigo constitucional em comento, qual seja, artigo 236, prevê que “a lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro” (BRASIL, 2005, p. 95).

São através dos emolumentos que os notários e registradores obtêm receita. São cobrados pelas serventias da parte interessada como contraprestação aos seus serviços, sendo, portanto, um direito do notário e do registrador garantido conforme artigo 28 da lei 8.935/94 (MOURA, 2008, p. 19, 20).

Contudo, a Lei 8.935/94 apenas aborda os emolumentos como um direito das serventias, sendo o parágrafo constitucional que trata sobre eles, regulado pela lei 10.169 de 29 de dezembro de 2000, a qual prevê em seu artigo 1º que “os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei”. Sobre ela, vale dizer que (BRASIL, 2010-A):

Tal lei define regras e vedações a serem observadas pelos estados e pelo Distrito Federal quando da elaboração de legislação sobre os emolumentos cobrados pelos serviços notariais e de registro no âmbito de suas competências. Vale ressaltar que um dos princípios gerais estabelecidos pela própria lei é que o valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados, levando-se em conta a natureza pública e o caráter social dos serviços notariais e de registro (arts. 2º e 3º da Lei 10.169/00) (MOURA, 2008, p. 16).

Vê-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal fixar normas específicas acerca dos emolumentos, regulando, inclusive, a destinação de valores que os integram a outros setores. Porém, devem-se observar as normas gerais federais quanto à matéria, como se pode perceber com o abaixo exposto:

Assim, a legislação estadual, incluindo os decretos e os provimentos da Corregedoria Geral de Justiça (em alguns casos, também as resoluções da Secretaria de Justiça), estabelece a destinação da receita arrecadada pelo cartório de protesto de títulos por meio da cobrança de emolumentos.

Em linhas gerais, a composição do valor total do emolumento comporta parcelas com finalidades diversas: custas para o pagamento de despesas, custeio e complementação de serviços notariais prestados gratuitamente, contribuições diversas e pagamento de serviços prestados.

A destinação dessas parcelas que compõem o emolumento pode apresentar variações de um estado para outro, mas são geralmente distribuídas da seguinte forma: como receita para o próprio tabelião responsável pela realização do ato; como receita para o estado pelo processamento da arrecadação e respectiva fiscalização; como contribuição para a carteira de previdência das serventias não oficializadas da justiça estadual; como custeio dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e complementação mínima das serventias deficitárias; e para os fundos de despesas do Tribunal de Justiça de cada estado; em virtude da fiscalização dos serviços por ele exercida (MOURA, 2008, p. 28).

Como se vê, dentro dos emolumentos cobrados pelos cartórios existem diversas parcelas de distribuição para onde são destinados partes dos valores, cabendo a definição à legislação estadual e normas da corregedoria.

Ainda, é cediço que os emolumentos possuem natureza de taxa, conforme precedente do STF abaixo colacionado:

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 (BRASIL, 2010-J).

Por serem tributos, a lei estadual que alterar emolumentos não poderá deixar de observar os princípios tributários, os quais serão estudados adiante, como no exemplo do julgado acima, onde houve inobservância à anterioridade nonagesimal.

O terceiro e último parágrafo do artigo 236 da CF/88, em síntese, exige que o notário seja efetivado por meio de concurso público, e ainda, que a serventia

não poderá ficar aberta sem concurso correspondente pelo prazo máximo de seis meses (BRASIL, 2005, p. 95).

Em atenção ao parágrafo constitucional supracitado, observa-se, segundo a lei 8.935/94, que não basta aprovação em concurso para que o cidadão obtenha a delegação, tendo que ser também verificados requisitos como “nacionalidade brasileira, capacidade civil, quitação com as obrigações eleitorais e militares, diploma de bacharel em direito e verificação de conduta condigna para o exercício da profissão” (VASCONCELOS; CRUZ, 2000, p. 299, 300).

Cumpra observar no presente estudo que os notários e registradores também são contribuintes de impostos, ao passo que, por atuarem em atividade delegada à sua pessoa física, recolhem Imposto de Renda, e ainda, por sua função se tratar de serviços, segundo a Lei Complementar 116 de 2003, também são os notários e registradores contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (MOURA, 2008, p. 31, 34).

No cenário das atividades em evidência, existem as entidades representativas em sedes estaduais e federais. Nos Estados e Distrito Federal destacam-se como entidades representativas os Sindicatos dos Notários e Registradores (Sinoreg), os quais funcionam com os direitos e deveres de associação sindical, conforme artigo 8º da CF/88 e a Associação dos Notários e Registradores, principal entidade representativa em âmbito federal. Vale dizer sobre as instituições que:

Os sindicatos de notários e registradores são entidades que visam o fortalecimento da classe, em conjunto com as demais entidades representativas (como as Anoregs, descritas no próximo item), por meio da propagação de espírito associativo entre seus integrantes.

Entre suas funções, destacam-se: o poder representativo perante as autoridades do Poder Público; e a função de responder de forma uniforme e coletiva aos dissídios instalados pelos sindicatos dos funcionários contra as serventias que representam, buscando o equilíbrio nas relações trabalhistas entre os notários e registradores, de um lado, e seus funcionários, de outro, nos dissídios coletivos ou na celebração de convenções, acordos e contratos coletivos.

[...]

A Anoreg-BR é uma associação constituída conforme as regras do Código Civil brasileiro, com finalidade não econômica. É a única entidade da classe com legitimidade para representar os titulares de serviços notariais e de registro do Brasil em qualquer instância ou mesmo em qualquer tribunal federal (MOURA, 2008, p. 41, 44).

Os notários e registradores, com as Sinoregs estaduais e a Anoreg federal, não deixaram de usar do seu direito de associação, inclusive sindical, fortalecendo e facilitando sua representação na busca por direitos coletivos, munindo desta forma sua classe.

### 3 DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao tratar da base de cálculo do imposto sobre serviços para os cartórios extrajudiciais, está-se falando de uma atividade, pautada no capítulo anterior; de um tributo que sobre a mesma incide; e um dispositivo legal para efetivo cálculo deste tributo. É justamente sobre o aspecto tributário da pesquisa que se tratará neste capítulo.

Aqui igualmente, serão apresentados os conceitos do Direito Tributário, sob a visão de renomados autores, como também os princípios e dispositivos legais pertinentes à matéria.

#### 3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado, para sua manutenção, necessita desenvolver atividade financeira e gerar receita. Um dos principais meios de aquisição de recursos dos Estados é a arrecadação de tributos:

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menos intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

[...]

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia (MACHADO, 2006, p. 51, 52).

O Estado, partindo de sua necessidade e no exercício de sua soberania, possui perante os cidadãos o poder de tributar; contudo, não se trata de poder sem precedentes, e sim de uma relação jurídica em que se faz presente o Direito, em tudo o que lhe é característico (MACHADO, 2006, p. 53, 54).

Em se falando de Direito para regular determinada espécie de relação, pode-se dizer, no caso do Direito Tributário, que sua autonomia para parte da doutrina é relativa:

O tributário, como direito que é, faz parte daquele unicum em que se constitui o ordenamento jurídico, em confronto com o qual, como no confronto que do direito tributário se faça com qualquer dos demais ramos de direito, não se pode falar em autonomia jurídica, mas somente, de autonomia didática e científica, justificada pela oportunidade de circunscrever o estudo a um grupo de normas que apresentam uma homogeneidade particular, seja em relação ao seu objeto, seja em relação a alguns princípios fundamentais que as tenham inspirado (BERLIRI, apud, FANUCCHI, 1976, p. 16).

Não se objetiva aqui a discussão sobre o tema da autonomia do Direito Tributário; contudo, seguem abaixo as palavras de Machado:

O tema da autonomia tem-se prestado para intermináveis debates, sem maiores conseqüências de ordem prática. Alguns pretendem que o Direito Tributário seja simples capítulo do Direito Administrativo, enquanto outros o consideram um departamento do Direito Financeiro, e outros, finalmente, sustentam a autonomia científica do Direito Tributário, negando-a ao Direito Financeiro, que seria mero capítulo do Direito Administrativo (2006, p. 73).

Alguns autores trazem, inclusive, o tema da autonomia em seus conceitos de Direito Tributário, como por exemplo, Ávila, para quem “o Direito Tributário é um ramo autônomo do direito que disciplina as relações jurídicas entre o Estado, ao exercitar o seu poder fiscal, e as pessoas, físicas ou jurídicas, contribuintes ou não” (2007, p. 17).

Machado conceitua o Direito Tributário como “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre 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” (2006, p. 71).

Denari ainda considera que o Direito Tributário pode ser conceituado como, “ramo do direito público que regula as normas relativas à imposição, fiscalização e arrecadação dos tributos e disciplina a relação entre fisco e contribuinte” (2002, p. 25). No entanto, o mesmo autor adverte:

O conceito do Direito Tributário ou Direito Fiscal – denominações sinônimas – é bastante diverso. Como consideração preliminar, a de que seu âmbito é mais restrito, pois se a atividade financeira do Estado compreende o estudo

da *receita, despesa, orçamento e crédito público*, o Direito Tributário somente destaca, desse conjunto heterogêneo, o sistema das receitas. Todavia, não qualquer receita: somente as de natureza coercitiva, vale afirmar, somente os tributos. Ficam, portanto, excluídas, de seu campo de pesquisa, as receitas contratuais (fianças e cauções), e também as entradas denominadas preços, sistematização ampla que pertence ao campo do Direito Financeiro. Ao realizar a captação coercitiva de recursos, o Poder Público desempenha aquilo que a doutrina convencionou chamar de *função tributária* (2002, p. 24).

Das palavras acima, sugere-se que ao Direito Tributário incumbe regular somente parte da matéria tratada pelo Direito Financeiro, que configura toda a atividade financeira estatal. Já o Tributário se dedica ao estudo das receitas auferidas em forma de tributo. Desta mesma forma pensa Baleeiro:

O Direito Financeiro é compreensivo do conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal – ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte, ou terceiros como sujeitos passivos. O Direito Fiscal é o sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo dos vários países (1973, p. 6, 7).

Denota-se que ambos autores colocam Direito Tributário e Fiscal como sinônimos, o que, para Fanucchi, não é verdade, pois entende ele que o Direito Tributário é mais abrangente e abraça o Direito Fiscal, sendo ambos parte do Direito Financeiro (1976, p. 11, 12).

Em que pesem as discussões acerca do enquadramento do Direito Tributário nos planos jurídico, científico e didático, certo é que a tributação, pela sua importância na sociedade, deu ao Direito Tributário destaque em relação a outras matérias similares, como Direito Financeiro (MACHADO, 2006, p. 74).

Estudar-se-á aqui o Direito Tributário como um ramo do Direito, com seus princípios, normas, sistema legal e demais características que o compõe, atingindo o Direito Tributário grande dimensão em diversas áreas da sociedade:

Com efeito, o fenômeno da tributação a cada dia cresce de importância, sobretudo porque o Estado já não utiliza apenas como meio para obter recursos financeiros, mas também para intervir de múltiplas formas na economia privada, estimulando setores, incentivando o desenvolvimento econômico de regiões, promovendo a redistribuição da renda e protegendo a indústria nacional. Daí a complexidade crescente e a rapidez com que se modificam as leis de tributação (MACHADO, 2006 p. 74).

O Sistema Tributário Nacional está prescrito nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988. Ali estão disciplinados a repartição das receitas entre os entes federados, princípios, tipos de tributo e limites do poder de tributar (ÁVILA, 2007, p. 25).

Para Cassone, “Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar, as limitações deste poder e a repartição das correspondentes receitas” (1989, p. 18).

Um sistema tributário é compreendido por uma gama normativa, ligada entre si, que regulamenta a exigibilidade de tributos em uma determinada acepção (DENARI, 2002, p. 45).

Uma breve pesquisa histórica revela extensa demanda de tempo até a construção de um sistema tributário razoável. Segundo Denari, na época colonial, não havia sistema tributário algum, porquanto à coroa portuguesa apenas interessava o mercado de escravos e os rendimentos para si, pouco se importando com o desenvolvimento local (2002, p. 47).

Ainda, segundo o autor supracitado, poucas mudanças aconteceram com a entrada em vigor da Constituição Imperial de 1824, momento histórico em que houve total centralização de poder, proibindo-se províncias e municípios de cobrar tributos, como também criar leis no âmbito tributário (DENARI, 2002, p. 49).

A primeira Constituição Republicana da história brasileira, promulgada em 1891, trouxe significativas mudanças no sistema tributário brasileiro, transformando as províncias em estados e cedendo alguma autonomia aos municípios, ainda que pouca, pois não os concedeu capacidade legislativa em matéria tributária, como o fez aos estados (DENARI, 2002, p. 50, 51).

Dita Carta Constitucional ainda apresentava imperfeições no campo de competência tributária, sendo “[...] tão flexível a ponto de permitir que o Estado de São Paulo, antecipando-se a União, criasse o IR omitido no texto constitucional” (DENARI, 2002, p. 52).

Em 1934, a nova Constituição representou evolução no Sistema Tributário Nacional. Foi aperfeiçoada a discriminação de rendas entre União, Estados e Municípios. Neste momento foi concedida capacidade tributária aos Municípios, que antes não a possuíam (DENARI, 2002, p. 52).

A nova Carta Constitucional ainda provocou alterações, conforme trecho abaixo colacionado:

O diploma constitucional faz, ainda, menção expressa ao princípio da legalidade, da isonomia, e da imunidade recíproca. Finalmente, o art. 10, parágrafo único, estabelece a competência concorrente, facultando à União e aos Estados criar outros impostos, além dos que lhes foram atribuídos em caráter privativo. Vedou-se, todavia, a bitributação, isto é, a União e os Estados não poderiam instituir o mesmo tributo. (DENARI, 2002, p. 53).

Posteriormente, “a Constituição de 1937 pouco inovou, mas deu continuidade à penosa tarefa de aperfeiçoamento de nosso sistema tributário, mantendo o sistema erigido na Constituição de 1934” (DENARI, 2002, p. 53).

Foi durante a Constituição de 1946, com a Emenda Constitucional 18/65, que houve a grande mudança do Sistema Tributário Nacional. A reforma tributária de 1965 consagrou, inclusive, o surgimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal (MARTINS, 2004, p. 22).

Atualmente, o art. 156, III, da CF/88 dispõe sobre o Imposto sobre Serviços, determinando aos municípios a competência de sua instituição.

### **3.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

Segundo Denari “princípios são proposições que expressam, da forma mais ampla possível, o conteúdo ideal do Direito e que servem de paradigma tanto para elaboração quanto para aplicação das normas jurídicas”. O estudo dos princípios é imprescindível para a compreensão de quaisquer dos ramos de Direito, e não é diferente com o Tributário (2002, p. 68).

Como visto acima, não sendo a relação tributária simples relação de poder, mas jurídica, está ela sujeita à aplicação de certos princípios. Alguns autores, como Machado, falam em “princípios jurídicos da tributação”, entendendo assim por estarem estes embutidos nos principais sistemas tributários. São os princípios “da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego”. Aduz referido autor (2006, p. 56):

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão (2006, p. 56).

Primeiramente trabalhar-se-á com os princípios acima citados, por serem mais genéricos. Alguns autores, como Ávila, fazem menção aos “princípios constitucionais tributários”, citando, além dos já mencionados, outros específicos à legislação brasileira (2007, p. 25).

Por princípio da legalidade, entende-se que a autoridade não poderá criar ou majorar tributo senão através de lei, ou seja, apenas o poder legislativo tem esta prerrogativa. Machado aduz que a correta criação de um tributo pressupõe certos pressupostos (MACHADO, 2006, p. 57):

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese* de incidência e o conseqüente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação (2006, p. 57,58).

A própria Constituição Federal de 1988 traz explicitamente o princípio da legalidade em seu artigo 150, I. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 2005, p. 70).

Contudo, existem exceções ao princípio da legalidade nos casos em que é permitido ao Poder Executivo, segundo a lei, alterar alíquotas do imposto de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, IOF e CIDE, conforme demonstra Cassone:

Mesmo o II, IE, IPI e IOF, denominados tributos “regulatórios” do comércio exterior (cuja função é proteger a indústria nacional) estão sujeitos ao

princípio da estrita legalidade tributária, pois, embora o Poder Executivo possa alterar suas alíquotas, isso só será possível se o Decreto presidencial atender às condições e aos limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º).

A EC 33, de 11-12-2001, ao acrescentar o § 4º ao art. 177 da CF, estabeleceu que a alíquota da CIDE pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo.

Essa flexibilidade é dada ao Executivo justamente para poder controlar *em tempo hábil* o comércio exterior, cujo aumento (ou diminuição) de alíquota incide a partir do momento da ocorrência do aspecto temporal do fato gerador, e não no momento em que é obtido algum documento formal da importação ou da exportação – em que se registra mera expectativa de direito (2002, p. 114).

Tem-se, no entanto, que um tributo não poderá ser instituído mediante outras fontes do Direito, que não a lei. Ainda que para alguns autores as exceções aqui citadas sejam um enfraquecimento do princípio da legalidade, a própria alteração de alíquotas pelo Poder Executivo encontra limites legais, em correta sintonia ao princípio em comento (OLIVEIRA, 2001, p. 116, 117).

Adiante, faz-se presente na legislação brasileira o princípio da anterioridade. Este princípio é previsto constitucionalmente no art. 150, III, b da CF/88 e diz respeito à impossibilidade de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que houve a publicação da lei que lhe deu origem (BRASIL, 2005, p. 70).

Além do citado acima, há também o princípio da anterioridade nonagesimal, que fora acrescentado à alínea “c”, inciso III do art. 150 da CF/88 pela Emenda Constitucional n. 42 de 2003. Sobre sua relação com o princípio da anterioridade, pode-se dizer:

Agora, portanto, pelo *princípio da anterioridade*, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte (MACHADO, 2006, p. 59).

São exceções ao princípio da anterioridade as hipóteses citadas na própria Constituição Federal, quais sejam: imposto de importação, de exportação, produtos industrializados, IOF e o imposto extraordinário do qual trata o artigo 154, II, CF/88. Também excetua-se ao referido princípio o empréstimo compulsório de que trata o art. 148, I da CF (CARVALHO, 2008, p. 175).

O princípio da anterioridade nonagesimal ou noventa também possui exceções, sendo estas as mesmas do princípio da anterioridade, subtraindo-se o IPI, acrescentando-se o IR e a base de cálculo do IPVA e do IPTU (CARVALHO, 2008, p. 176).

De mais complexa aceção objetiva é o princípio da igualdade, o qual, basicamente, diz sobre o conhecido tratamento igual entre os iguais e desigual entre os desiguais. No âmbito tributário, o mesmo remete à “impossibilidade de ser instituído tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, sendo este último, um reflexo tributário do princípio geral da igualdade (ÁVILA, 2007, p. 67).

Ainda, sobre tal princípio ensina Sabbag:

Também chamado por alguns doutrinadores de *Princípio da Proibição dos Privilégios Odiosos*, o Princípio da Isonomia Tributária é postulado vazio, recebendo o conteúdo de outros valores, como *liberdade* e *justiça* (citou-se *justiça tributária* no RE 432.768, STF). Nesse passo, o princípio merece devoção, haja vista a recente trajetória política delineada no país, no bojo do regime militar, quando, lamentavelmente, se pôde verificar inúmeras *desigualdades tributárias* ou *favoritismos desarrazoados*, v. g., a concessão de isenção de imposto para deputados, militares ou juízes. Tais desigualamentos se traduziam em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios ou “liberalidades” a destinatários predeterminados, conforme o cargo ou ofício que se exerciam. Hodiernamente, cabe ao Poder Judiciário, em cada caso, verificar se a lei se mostra dissonante do Princípio da Isonomia, valendo-se da razoabilidade (2008, p. 37).

Denota-se que a lei tributária nem sempre privilegiará o princípio da igualdade ou isonomia tributária, do qual trata a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, inciso II. Portanto, cabe ao Poder Judiciário, na análise do caso, aplicá-lo de forma justa e razoável entre os critérios da norma e sua finalidade (MACHADO, 2006, p. 62).

Também chamado de subprincípio por Sabbag, não por desmerecê-lo, mas por entendê-lo como “nítido corolário ou projeção do postulado da isonomia tributária”, o princípio da capacidade contributiva está disposto no art. 145, § 1º da Carta Constitucional de 1988, conforme segue abaixo (2008, p. 38):

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 2005, p. 69).

Ao mencionar “sempre que possível”, o artigo constitucional não libera o legislador infraconstitucional de instituir imposto sem a devida observância à personalidade e a situação econômica do contribuinte, a seu bel prazer. Acontece que há imposto que estes aspectos simplesmente não cabem devido a sua natureza, como no caso do ICMS. No entanto, quando for possível pessoalizar o imposto e graduá-lo, o mesmo deve ser feito, sob pena de ferimento ao princípio da capacidade contributiva (CARRAZA, 2006, p. 101, 102).

Outra expressão que merece destaque no aludido dispositivo constitucional relativo ao princípio da capacidade contributiva é a menção “sempre que possível”, sobre a qual observa-se:

É certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal (MACHADO, 2006, p. 63).

Há também menção tão somente aos impostos e não aos tributos. Não haveria, por exemplo, razão para cobrar taxas considerando critérios pessoais do contribuinte, eis que, o que reza as taxas é a “atividade estatal, consistente no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviços públicos, específicos e divisíveis (art. 145, II da CF)” (ÁVILA, 2007, p. 71).

Contudo, o dispositivo da capacidade contributiva vem arejando outras espécies de tributos, como nos casos das contribuições da seguridade social (art. 195, § 9º da CF), de algumas taxas registras, em caso de insuficiência econômica, e súmula 665 do STF, que diz ser “constitucional a taxa de fiscalização dos mercados e títulos de valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1979” (SABBAG, 2008, p. 39) (BRASIL, 2010-B).

Insera-se, então, que havendo possibilidade de levar-se em conta o aspecto pessoal e econômico do contribuinte para a quantificação da cobrança de impostos, o mesmo deve ser feito, lembrando que o dispositivo constitucional também pode ser válido para algumas espécies de tributos vinculados (taxas e contribuições).

Em atendimento ao princípio da capacidade contributiva, a lei deve fazer uma graduação técnica chamada progressividade do tributo, sobre o que vale frisar (CASSONE, 2002, p. 116):

Nesse contexto, surge a necessidade de conhecermos os *meios de exteriorização* ou *possibilidades de concretização* da capacidade contributiva. Os principais são: a *progressividade*, a *proporcionalidade* e a *seletividade*.

a) Progressividade: técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério diz com o aspecto *quantitativo*, do que decorre tanto a progressividade *fiscal* como a progressividade *extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha, mais se paga*”, no intuito meramente arrecadatório, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por sua vez, fia-se à *modulação de condutas*, no bojo do interesse regulatório (SABBAG, 2008, p. 39).

Ou seja, pela progressividade, o imposto será calculado aumentando-se a alíquota, à medida que se aumenta a base cálculo, cumprindo-se, desta forma, o princípio da capacidade contributiva disposto na Constituição Federal de 1988.

O princípio contido no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, qual seja, vedação do tributo com efeito de confisco, guarda uma dificuldade prática na definição entre até onde o tributo é legal e quando o mesmo passa a ter caráter confiscatório, sobre o que observa Carvalho:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encerradas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (2008, p. 179, 180).

Para Carraza, o princípio da não-confiscatoriedade, como assim o chama, surge do princípio da capacidade contributiva, relacionando-se diretamente com este, pois, segundo o autor “é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas” (2006, p. 99).

Alguns autores entendem ainda que o não confisco seja aplicável somente aos tributos; todavia, existem entendimentos jurisprudenciais no sentido contrário, qual seja, de aplicabilidade deste princípio também às multas. Veja-se:

Por que constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efativamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

Registre-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal tem algumas manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas muito elevadas. Com a devida vênia, pensamos que a Corte Maior não foi feliz ao adotar tal entendimento. As multas, como as sanções em geral, são instrumentos destinados a desestimular condutas ilícitas. Assim, em certos casos justificam-se multas pesadas para que o contribuinte não queira correr o risco de ser apanhado no descumprimento de suas obrigações (MACHADO, 2006, p. 65).

Como exceções ao princípio da proibição do confisco, podem-se citar o II, IE, IPI e IOF, que são os impostos de caráter “regulatório”, principalmente por proteção à indústria brasileira. Também, em função da seletividade, técnica de incidência de alíquotas em razão da essencialidade, as alíquotas de IPI são altíssimas para produtos supérfluos como bebidas e cigarros, o que tem sido admitido no ordenamento pátrio (CASSONE, 2002, p. 125, 126).

Outro princípio trazido pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, V, é o princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens. Significa dizer que não será cobrado tributo a partir do simples cruzamento de fronteiras entre estados ou municípios, com ressalva explícita no próprio artigo constitucional, para os pedágios de manutenção de rodovias (CASSONE, 2002, p. 126).

Em breve exposto, Sabbag diferencia a liberdade do tráfego da cobrança de ICMS:

De fato, o pedágio é ressalva bem posta no mencionado preceptivo, haja vista o fato de ser gravame exigido pela utilização ou conservação das rodovias, e não peça mera transposição de Município ou Estado. Quanto à outra atenuação, diga-se que o ICMS, exigido nos Postos Fiscais, deve ser recolhido pelo sujeito passivo, em virtude da *circulação de mercadorias* – fato gerador da exação -, e não pelas transposições territoriais supramencionadas (2008, p. 46).

Já adiante, define-se o princípio da competência como sendo a limitação impositiva tributária para determinada entidade, não podendo haver interferência de uma na competência de outra. Vale dizer também que “o princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída” (MACHADO, 2006, p. 63).

Além dos princípios constitucionais gerais, o Direito Tributário baseia-se também em princípios tributários específicos: “são os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude” (CARVALHO, 2005, p. 158).

Poderiam ser ainda citados outros princípios, conforme denota-se, por exemplo, da obra Curso de Direito Tributário, de autoria de Paulo de Barros Carvalho, tais como: a não-cumulatividade, vinculabilidade da tributação, uniformidade geográfica, entre outros, que se forem profundamente pesquisados tomam o trabalho para si. Contudo, não é este o objetivo deste estudo, e, por isto, escolheu-se apenas um autor como base principiológica, no caso, Hugo de Brito Machado (CARVALHO, 2008, p. 182, 185).

Igualmente, cumpre observância ao princípio da imunidade recíproca, previsto na alínea *a*, VI, art. 150 da Constituição Federal de 1988, nos termos abaixo escritos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 [...]
   
 VI – instituir impostos sobre:  
 a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;  
 [...] (BRASIL, 2005, p. 70,71).

Extrai-se, portanto, que os entes federados não podem cobrar tributos uns dos outros, sob pena de ferimento ao princípio constitucional da imunidade recíproca. A imunidade é aplicável também às autarquias, mas não às entidades abaixo (DENARI, 2008, p. 172):

[...], o privilégio não é extensivo às entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas) porque são pessoas jurídicas de direito privado, que desempenham funções públicas delegadas pelo Estado. Tampouco às empresas concessionárias de serviço público, excluídas, também, em função de sua natureza privatística (DENARI, 2008, p. 173).

Diz-se a respeito da imunidade recíproca tributária, pois houve discussão judicial, através da qual o notariado buscou o manto da imunidade para fins de não-incidência de ISS, sendo a demonstração da questão, importante para fins contextuais do tema proposto.

### 3.3 TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES

A definição de tributo no ordenamento jurídico brasileiro pode ser encontrada na lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, também chamada de Código Tributário Nacional que, em seu artigo 3º, define que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Observa Machado (BRASIL, 2005, p. 229):

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado.

[...]

Assim, já se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas. (2006, p. 76, 77).

Sabbag explica o conceito legal de tributo, dividindo o artigo correspondente em cinco tópicos: prestação pecuniária, prestação compulsória, prestação diversa de sanção, prestação instituída por lei, prestação cobrada por lançamento (SABBAG, 2008, p. 71, 75).

Em primeira análise vê-se que o artigo 3º do CTN, fala em “prestação pecuniária”, o que significa ao contribuinte obrigação do pagamento do tributo em dinheiro ou cheque, ou ainda, nos moldes do art. 162, II do CTN. Também é aceita dação em pagamento, apenas de bens imóveis, quando a lei assim permitir (art. 156, XI, CTN) (SABBAG, 2008, p. 71, 72).

A compulsoriedade do tributo vem de sua natureza pública, não importando para sua obrigatoriedade a vontade do contribuinte, pois “o tributo é

obrigação *ex lege*, distinguindo-se da obrigação *ex voluntate*, esta derivante do regime jurídico de direito privado” (CASSONE, 2002, p. 81).

O artigo em comento exclui do conceito de tributo as prestações que constituem “sanção de ato ilícito”, pois estas têm caráter punitivo, enquanto aquele, ao contrário, se deve através da mais pura legalidade. Ainda, conforme artigo 157 do CTN, insere-se que a aplicação da multa não exclui o pagamento da obrigação tributária, concretizando o conceito legal (SABBAG, 2008, p. 73, 74).

Afirmar que tributo é prestação instituída por lei é repetir tudo o que foi dito quando da pesquisa do princípio da legalidade tributária, com suas características e exceções. Contudo, vale repensar nas palavras de Machado:

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo (MACHADO, 2006, p. 81).

O artigo 3º do CTN encerra dizendo que a prestação tributária deve ser “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A atividade administrativa vinculada diz respeito a instituto do Direito Administrativo, sobre a qual insere-se (BRASIL, 2005, p. 229):

A atividade administrativa pode ser classificada em *arbitrária*, *discricionária* e *vinculada*, conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho.

[...]

*Atividade vinculada* é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a *oportunidade* de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal (MACHADO, 2006, p. 82).

A autoridade administrativa, portanto, tem o dever de constituir o crédito tributário sob a forma de lançamento, este que “consoma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (*quantum debeat*) e qualificar (*an debeat*) a obrigação tributária que lhe é preexistente” (SABBAG, 2008, p. 75).

No Brasil, os tributos são divididos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Embora haja discussões acerca do tema, esta é a corrente majoritariamente aceita, como demonstrado abaixo (MACHADO, 2006, p. 84):

Assim, em termos de classificação de tributos, a doutrina, na vigência da CF/67-69, manifesta-se pela existência de teorias BIPARTIDE (impostos e taxas, em que as contribuições ou seriam impostos, ou taxas), TRIPARTIDE (impostos, taxas e contribuições – Geraldo Ataliba, tributos vinculados e não vinculados), QUADRIPARTIDE (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) e QUINQUIPARTIDE (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios – adotada por Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Vittorio Cassone). Todavia, na CF/88, mantida a classificação ofertada por Geraldo Ataliba (parcialmente especificada em face das contribuições para a seguridade social – art. 149), a maioria qualificada passou a adotar a classificação QUINQUIPARTIDE (CASSONE, 2002, p. 83).

A definição do conceito de imposto pode ser encontrada no art. 16 do CTN, o qual reza que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Contudo, adverte-se:

A expressão *não vinculada*, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade *vinculada*, na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no art. 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade na cobrança de tributos (MACHADO, 2006, p. 84).

Diferentemente dos impostos, as taxas possuem um vínculo direto à atividade estatal específica, descrito na própria norma, ao passo que “acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto”. Ressalta-se que as taxas podem ser cobradas pela prestação de serviços públicos ou em razão do exercício do poder de polícia (CARVALHO, 2005, p. 38, 40).

As contribuições de melhoria serão cobradas do contribuinte que possui imóvel que fora valorizado devido à execução de obra pública. É tributo previsto no artigo 145, III, da CF/88. Assim, sua cobrança depende de dois fatores: a valorização do imóvel e a obra pública (CARVALHO, 2005, p. 42).

Os artigos 149 e 195 da Constituição Federal de 1988 dizem respeito às contribuições, sendo estas divididas em 03 espécies: intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e sociais (MACHADO, 2006, p. 85).

Ainda, o campo constitucional que trata sobre o sistema tributário prevê os empréstimos compulsórios que, segundo o próprio artigo, deverá ser instituído por lei complementar nos casos de calamidade pública, guerra ou sua iminência e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b” (BRASIL, 2005, p. 70).

Em que pese a brevidade das considerações feitas sobre as espécies de tributo, são de maior relevância para o presente trabalho os impostos, pois é nesta espécie que está abarcado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

### **3.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Tem-se registro dos primeiros vestígios de tributação sobre serviços no Egito, onde o governo local cobrava imposto sobre a atividade dos tintureiros. Já no período do Império Romano, um dos mais importantes para o Direito, os serviços eram tributados por meio de um imposto chamado *chrysagyrum* ou *lustralis collati* (MARTINS, 2004, p. 19).

Na história recente, a tributação sobre os serviços apareceu em 1954 na França, com a instituição do imposto sobre o valor acrescentado, sobre o qual observa Martins:

Tal imposto era geral, aplicando-se a todas as operações realizadas. Não era cumulativo, permitindo o abatimento do imposto já pago na operação anterior; a diferença entre os débitos anteriores e os créditos seria a importância a ser paga do imposto [...].

A França foi o primeiro país a instituir o imposto sobre o valor acrescentado. Em 1954, foi aprovada a *taxe sur la valeur ajoutée* pagá-lo sobre o valor que fosse agregado ou acrescentado. (2004, p. 19, 20.)

Como já citado anteriormente, o ISSQN, nos moldes semelhantes ao atual, surgiu somente com a reforma tributária proporcionada pela Emenda

Constitucional 18/65, sendo que a legislação pertinente vem sofrendo alterações desde aquela época.

Na Constituição Federal de 1988, os tributos estão dispostos do art. 145 até o 162; tais disposições delineiam princípios, espécies, limitações, competências e critérios para a divisão da renda dos tributos aos entes federados (ÁVILA, 2007, p. 25).

Neste contexto, encontram-se disposições constitucionais sobre o ISSQN no art. 156, III da CF/88, no campo dos impostos de competência municipal, que diz:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da incidência exportações de serviços para o exterior

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 2008, p 77, 78).

O art. 155, II, da CF/88 trata de uma exceção, e diz respeito às “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, operações estas de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (BRASIL, 2005, p. 72).

Com exceção dos serviços a que fazem menção o art. 155, II da Constituição Federal de 1988, o restante da universalidade de serviços pode ser alçado pelos municípios, desde que esteja previsto em lei complementar (MARTINS, 2004, p. 43).

Em primeira análise à Constituição Federal de 1988, no que diz respeito ao ISS, vê-se que é de competência municipal instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excluindo-se aqueles compreendidos no art. 155, II, CF/88.

Acontece que “as LC devem ser aprovadas por maioria absoluta (CF, art. 69), a qual exige que o projeto, para ser aprovado, receba metade mais um dos membros da Casa.” Sobre a lei complementar, explica ainda Martins (CASSONE, 2002, p. 50):

A lei ordinária, em alguns casos, também completa ou complementa a Constituição. Todavia, difere da lei complementar pelo fato de esta ter *quorum* especial para sua votação. Se a lei complementar é aprovada sem o *quorum* especial de votação, não passará de mera lei ordinária. Se a lei ordinária for rotulada de lei complementar, mas não for observado o *quorum* de votação do art. 69 da Lei Magna, continuará sendo lei ordinária (2004, p. 58, 59).

Imprescindível papel nesta sistemática tributária tem a Lei Complementar, conforme se depreende do trecho da obra Curso de Direito Tributário, abaixo carreado:

As leis complementares à Constituição – inauguradas pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, e consolidadas pela Constituição de 1967 – foram introduzidas em nosso sistema normativo com o intuito de integrar o texto constitucional e regulamentar os dispositivos que não fossem auto-aplicáveis. [...]

A partir de então, passaram a ser reproduzidas nos textos constitucionais subseqüentes, desempenhando, na área tributária, o importantíssimo papel de uniformizar critérios legislativos para instituição de tributos. Pelo fato de veicularem regras de observância obrigatórias, logo ficou assentado o entendimento de que as leis complementares, apesar de editadas pela União, ostentam o caráter de *leis nacionais*, pois vinculam, inclusive, o legislador federal. Mais ainda: os destinatários da norma não são os administradores, nem os súditos da nação, mas os legisladores, em cada nível de governo. Trata-se, portanto, iniludivelmente, de lei para o legislador. As leis complementares são formalmente distintas dos demais atos legislativos, pois exigem, para aprovação, *quorum* especial da maioria absoluta do Congresso Nacional, conforme disposto no art. 69 da Constituição Federal. Substancialmente, são também distintas, pois somente podem ser editadas pelo Congresso para disciplinar matéria constitucionalmente reservada. De fato, a CONSTITUIÇÃO costuma selecionar matérias que deverão ser normatizadas por leis complementares (DENARI, 2002, p. 142).

Desta forma, não poderá o município instituir imposto sobre serviços sem prévia lei complementar que defina este serviço, sob pena de incompetência tributária para exigir tal cobrança. Deve o município, sim, aguardar que determinado serviço seja listado em lei complementar, para, assim, instituí-lo em seu território (MARTINS, 2004, p. 44).

Porquanto, “uma vez editada a lei complementar definidora de serviços, o Município poderá criar o respectivo imposto, por intermédio de lei ordinária, devendo respeitar a lista de serviços constante da lei complementar”, sendo então o município o criador do ISS em função de sua competência tributária (MARTINS, 2004, p. 61).

Verdade é que a matéria sobre tributação de serviços é regulada pela Lei Complementar, como bem preconiza a Constituição Federal de 1988 no § 3º do art.

156. Para não haver dúvidas, a Lei Complementar se encarrega de trazer uma lista anexa de serviços tributáveis, com o seguinte objetivo:

A Constituição, ao atribuir a lei complementar competência para “definir os serviços de qualquer natureza”, alcançados pelo ISS, não dispõe se a respectiva “lista de serviços” deva ser *exemplificationis causa* (genérica, ampla) ou *taxationis causa* (restrita). Ao legislador complementar caberá, de fato, definir, elencar os serviços aludidos. Se a lista de serviços deverá ser taxativa ou exemplificativa, a questão é de política legislativa. (MARTINS, 2004, p. 44).

Contudo, segundo assevera Cassone, “a lista é taxativa”. Assim, dada a lei complementar vigente e sua lista anexa, e o já reiterado entendimento sobre a taxatividade desta, pouco resta a discutir sobre ser um determinado serviço tributável, ou não (1997, p. 388).

Pode-se aqui fazer diversas considerações sobre conceitos de serviço para tentar compreender quais suas espécies são tratadas pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Observam-se na legislação pátria conceitos de serviços em diversas áreas do Direito. O CDC, ainda que não seja objeto específico de estudo no presente trabalho, conceitua serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (BRASIL, 2005, p. 812).

Para que seja considerado tributo, o serviço deve ser prestado a outrem de forma que este obtenha uma “materialidade fruível”, tendo este, ainda, que ser prestado mediante pagamento, em caráter negocial. Ou seja, o mero acordo para a atividade prestamista não gera ISS, mas sim a plena efetivação do serviço (GIARDINO, apud CASSONE, 2002, p. 335).

Ainda sobre o ISS e serviços, leciona Moraes:

O ISS é um imposto sobre a circulação de bens que não sejam “produtos” ou “mercadorias”, ou melhor, que não sejam bens materiais. Seu objeto é a circulação econômica (venda) de bens imateriais (serviços). Grava-se com o ISS a transferência de bem material a título oneroso. Assim, podemos conceituar serviço como bem imaterial que esteja na etapa de circulação econômica (colocada à disposição de terceiros, mediante venda). Tal conceito abrange gama enorme de bens, desde o simples trabalho (fornecimento de trabalho a terceiros) até meros direitos (locação de bens móveis e cessão de direitos) (MORAES, apud CASSONE, 2002, p. 335).

Dentro da classificação dos impostos, o ISS possui função fiscal, sendo importante instrumento arrecadatório para os municípios. As alíquotas variam conforme depende-se da lista de serviços, contudo isto não significa ser ele seletivo, tampouco extrafiscal. Sobre os limites percentuais, observa Sabbag (MACHADO, 2006, p. 409, 410):

Os Municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas, por meio de suas leis ordinárias municipais, respeitados os limites que devem ser fixados em lei complementar.

[...]

Assim, enquanto não for editada a lei complementar (Art. 156, § 3º, I da CF, alterado com a EC nº 37/2002), em regra, a alíquota mínima será de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, devendo ser respeitado o Princípio da Anterioridade. A alíquota máxima é de 5%, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003 (2008, p. 375)

O ISS proporciona considerável volume de arrecadação aos municípios, os quais devem ater-se até onde vai sua autonomia, sob pena de ilegalidade da cobrança do imposto, haja vista a superioridade hierárquica da Lei Complementar, que sobre ele fixa normas gerais.

## **4 BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE OS CARTÓRIOS**

Delineados aspectos sobre a atividade notarial e registral, como também, tributários, procurar-se-á, neste terceiro e último capítulo, abordar a discussão sobre a forma de incidência do ISS para os cartórios extrajudiciais.

### **4.1 A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS SOBRE OS CARTÓRIOS E A ADIN 3.089/DF**

Como já visto, o ISSQN é imposto de competência municipal, previsto na Constituição Federal de 1988; o município somente pode recolhê-lo mediante legislação local, observado disposto em lei complementar anterior.

A Lei Complementar 116/03, a mais atual, instituiu em sua lista anexa de serviços tributáveis o item “21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais”, que tem como idêntico subitem “21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais”, atingindo, de certa forma, as legislações municipais e os cartórios notariais e de registros do território nacional (BRASIL, 2008, p. 65).

Por conseguinte, os municípios foram adequando suas leis tributárias locais à nova lei complementar, atualizando os serviços tributáveis, passando a entender como hipótese de incidência a prestação de serviços do oficial delegado. Esta situação gerou uma primeira discussão judicial, como se vê abaixo:

Mesmo após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, com a previsão explícita e inequívoca das atividades notariais e de registro em sua lista de serviços tributáveis, a matéria continuou extremamente polêmica. A tese da imunidade recíproca ganhou ainda mais força e os cartórios começaram a se movimentar contra cobrança do imposto municipal. É fato que grande parte do Judiciário decidiu favoravelmente ao segmento, abarcando exatamente o argumento da imunidade do serviço público, com amparo no art. 150, VI, “a”, da Carta Magna (MANGIERI; MELO, 2008, p. 27).

A imunidade recíproca citada acima é um princípio do Direito Tributário com amparo constitucional, estudada anteriormente, em que, basicamente, não permite que os entes federados tributem-se entre si. Desta forma, poderia se ter a

ideia de que tributando os serviços notariais e registro, estaria se ferindo a imunidade recíproca, por serem tais atividades essencialmente públicas, conforme entendimento defendido abaixo:

Resta concluir – de uma interpretação sistemática – que tais serviços estão sujeitos à disciplina própria (de direito público), inclusive com a obrigatoriedade de desenvolver determinados atos gratuitamente, demonstrando que os mesmos encontram-se fora do comércio e sujeitos ao que determina o Estado, não só em termos de valores, mas também no que diz respeito à forma pela qual os atos devem ser realizados (FOLMANN; SACOMAN, 2008, p. 499).

Como observado acima, a ideia da imunidade para os cartórios foi bem sucedida, com sérios questionamentos em desfavor da constitucionalidade do item proposto pela LC 116/03, como declaram abaixo os mesmo autores supracitados:

Neste passo, a grave repercussão econômica e social que a cobrança do imposto em tela causará se aplicada aos serviços de registros públicos, notariais e cartorários, somada ao perigoso precedente autorizativo do legislador municipal, força investigar a legalidade e a constitucionalidade da referida previsão legal tendo em vista a natureza dos serviços prestados e as limitações constitucionais ao Poder de Tributar (2008, p. 495).

Fato é que, exigidos, logo se insurgiram os cartórios quanto à cobrança, obtendo sucesso em muitos casos, como no julgado abaixo, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART. 236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO-INCIDÊNCIA. I - Os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, a teor do art. 236 da CF/88, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna. II - Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa (BRASIL, 2010-C).

Vê-se que, além da ideia da imunidade recíproca, pelo caráter público destas instituições, defendia-se também a impossibilidade da cobrança, pela ocorrência de bitributação, devido à natureza de taxa dos serviços cobrados pelos cartórios.

Pois bem, assim entendia-se até o momento em que foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR, perante o STF, onde foi requerida a inconstitucionalidade do item “21” e “21.01” da LC 116/03, pelos argumentos aqui já expostos, conforme se vê pela decisão abaixo colacionada:

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 (BRASIL, 2010-D).

Em sentido oposto ao anteriormente julgado pelo STJ, entendeu o STF pela constitucionalidade dos itens legais aludidos, com a consequente validade da incidência do Imposto Sobre Serviços às atividades notariais e de registro. Confirmou a capacidade contributiva pela exploração da atividade, inclusive, invocando o disposto do art. 150, § 3º da Constituição Federal, que prevê:

§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 (BRASIL, 2005, p. 71).

Pela exceção do parágrafo legal acima, os ministros entenderam que as atividades notariais e de registro não estariam cobertas pelo manto do princípio da imunidade tributária, face à renda obtida pela atividade.

O Ministro Carlos Ayres Britto, então relator da ADIn, acatou a tese defendida pela ANOREG, mas teve seu voto vencido por grande maioria (10 x 1), restando a tese da imunidade recíproca infrutífera, diante, principalmente, do entendimento de que havia ali uma atividade econômica, explorada por particular (MANGIERI; MELO, 2008, p. 32, 33).

A atitude da ANOREG, em centralizar o entendimento perante o STF, foi entendida como descabida por alguns autores, segundo transcrição abaixo:

A propósito, dentro desse contexto, entendemos que foi precipitada a atitude da ANOREG em propor a mencionada medida, visto que os cartórios vinham facilmente vencendo as disputas nos órgãos judiciários inferiores e tudo indicava que os municípios desistiriam da cobrança do ISS – como de fato muitos desistiram – a partir da derrota em segunda instância (nos Tribunais de Justiça) (MANGIERI; MELO, 2008, p. 31).

Neste sentido, dado o caráter *erga omnes* e vinculante da decisão da ADIn 3.089/DF, conforme artigo 28 da Lei nº 9.868/1999 e artigo 102, § 2º da CF 1988, dispositivos delineadores dos efeitos de decisões deste tipo de ação, não restam mais discussões judiciais sobre a constitucionalidade e incidência do ISS para os cartórios (MANGIERI; MELO, 2008, p. 35, 36).

Por conseguinte, face à improcedência da ADIn 3.089/DF, sendo os titulares de cartórios notariais e de registros públicos declarados contribuintes de ISS, a grande maioria dos municípios vêm cobrando ISS, tomando como base de cálculo o preço do serviço das atividades notariais, conforme art. 7º da LC 116/03, que reza neste sentido.

Cumprе observar que existe na legislação brasileira uma modalidade diversa de incidência de ISS, que deve ser observada quando a prestação de serviços for feita “sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”, na acepção do Decreto-Lei 406 de 1968. Eis uma breve consideração sobre o tema (BRASIL, 2005, p. 415):

Base de cálculo nada mais é do que a perspectiva mensurável da materialização do tributo. No caso do ISS, como regra, é o preço do serviço realizado, comportando, contudo, algumas exceções. O assunto é tratado

pelo art. 7º da Lei Complementar n 116/2003 e pelos parágrafos do art. 9º do Decreto-Lei n 406/1968 [...].

[...]

Assim, a base de cálculo do ISS, como regra, será o preço do serviço, cabendo, porém, a tributação do imposto com base em um outro parâmetro diverso da remuneração do próprio trabalho (chamado de "ISS-fixo") (MANGIERI; MELO, 2008, p. 51).

Em obra recente, os autores supracitados entendem a validade da hipótese excepcional para incidência de ISS, quando for o caso. Sobre o tema, ensina Sabbag:

É o preço do serviço (valor bruto), consoante o art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. Assim, os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo. Se não se puder aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um "ISS FIXO", sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo. Roque Antônio Carraza sustenta a inconstitucionalidade dos chamados *impostos fixos*, uma vez que, despidos de preocupação com as condições pessoais do contribuinte, seriam violadores do Princípio da Capacidade Contributiva (2008, p. 374).

Segundo transcrito acima, o autor trabalha com a regra geral, onde o tributo é calculado por uma alíquota sobre o preço do serviço como base de cálculo. Fala também do tributo fixo e aborda sobre o entendimento em prol de sua inconstitucionalidade.

Alguns autores entendem que esta modalidade de imposto é inconstitucional. Carraza advoga neste sentido, por ferimento ao princípio da capacidade contributiva. Alega que:

Do exposto, facilmente percebemos que, também por burla ao princípio da capacidade contributiva, são inconstitucionais os chamados *impostos fixos*, isto é, aqueles cujo montante é apontado pela lei, de modo invariável, sem qualquer preocupação com as condições pessoais do contribuinte. É o caso, em certos Municípios, do ISS incidente sobre os serviços advocatícios, fixado, pela lei local, em X *unidades* (salários mínimos, unidades fiscais, valores de referência etc.) *por ano*, para cada advogado. Antes mesmo da ocorrência do *fato impositivo tributário*, já se tem condições de saber o montante deste tributo, que será o mesmo quer o profissional tenha uma banca florescente, quer esteja ensaiando os primeiros passos da profissão. Com isso, nestes Municípios, o ISS deixa de ter caráter pessoal, não sendo graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Manifesta inconstitucionalidade, porquanto o ISS deve necessariamente obedecer ao princípio em exame (2006, p. 103).

Acerca do entendimento em que o chamado ISS fixo seria inconstitucional por ferimento ao princípio da capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal já firmou posicionamento pela sua constitucionalidade, conforme súmula 663, no sentido de que “os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”; por isto, para o objetivo aqui pretendido, não se adentrará nesta discussão (BRASIL, 2010-E).

Ainda, em análise do conteúdo e objetivo do dispositivo supramencionado, deve-se atentar sobre a sua vigência, haja vista Lei Complementar mais recente que trata sobre a matéria.

A LC 116/03, em seu art. 10º, revogou expressamente os artigos 8º, 10º, 11 e 12 do DL 406/68, e também a totalidade das Leis Complementares 22/74, 56/87, 100/99. Percebe-se desde já que o art. 9º e seus parágrafos não foram expressamente revogados (BRASIL, 2005, p. 814).

Contudo, existe não somente a revogação expressa, como também o instituto da revogação tácita. Segundo o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, uma lei revoga outra tacitamente quando “seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”, o que não se percebe no presente caso (BRASIL, 2005, p. 482):

É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/03 e os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior, entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabelece exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta.

[...]

Realmente, o art. 146 da Constituição Federal contém a matriz do que se pode denominar um Código Tributário Nacional. Essa, pois, é a matéria cuja regulação completa, por uma lei complementar, implica revogação tácita das leis complementares anteriores pertinentes a tais assuntos.

Entretanto, ainda que se admita que as “leis anteriores” tratavam de normas gerais em matéria de legislação tributária, e numa redução ainda maior do campo por elas abrangido se admita que tratavam apenas das matérias indicadas no inciso III, alínea “a”, que seria a sua matriz e como tal indicadora da matéria cuja regulação por inteiro implica revogação das “leis anteriores” sobre o assunto, ainda assim é indubitável que a Lei Complementar 116/03 não abrange toda essa matéria, não sendo razoável, portanto, falar-se de revogação tácita nos termos estabelecidos pelo art. 2º, § 1º, parte final, da Lei de Introdução ao Código Civil (MACHADO, 2008, p. 225, 237).

Ainda, o mesmo autor afirma que:

A Lei Complementar n. 116/2003 não revogou os § 1º e 3º do art. 9º do Decreto Lei 406/68, de sorte que as leis municipais não podem submeter os trabalhadores autônomos nem as sociedades de profissionais ao ISS calculado sobre o preço dos respectivos serviços. (2004, p. 352).

A lei atual, semelhante à anterior ao afirmar ser a base de cálculo o preço do serviço, resguarda o § 1º do artigo 9º do Decreto Lei 406/68, por omissão da LC 116/03 sobre a situação do trabalho pessoal. A nova lei reza ser o valor econômico percebido a base de cálculo, sem ressalvas, de forma que, para Machado, não há que se falar em nenhuma espécie de revogação.

Interessante, também, a observação dos bastidores do projeto da atual lei complementar, como bem assinala Harada:

É preciso repensar a matéria, recorrendo não só ao elemento histórico, como também, promovendo uma interpretação sistemática dentro da ordem jurídica com um todo, para alcançar o verdadeiro sentido das normas. No substantivo aprovado pela Câmara Federal, o art. 9º do DL 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal manteve aquele art. 9º e seus parágrafos, entendendo, e com acerto, que não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova lei de regência nacional do ISS, revogando todos os demais artigos do DL 406/68, pertinentes ao imposto municipal. Aquela Casa Legislativa continuou, pois reconhecendo a relevância social dos serviços prestados pelos profissionais liberais. Não se pode perder de vista que a propositura legislativa sancionada pelo Executivo foi a do Senado Federal, e não a da Câmara dos Deputados. Se o projeto deveria ter retornado ou não à Câmara é outra questão, que não interessa para a matéria aqui enfocada (2008, p. 633).

Ou seja, indiscutivelmente, o legislador deixou de revogar o artigo 9º do Decreto Lei 406 de 1968, hipótese de revogação expressa que certamente foi analisada pelo Senado, pois vetada. Isso, no plano político e principalmente no legal, mostra o interesse em preservar sua vigência, transparecendo a vontade do legislador na sua aplicação.

#### **4.2 DL 406/68 E O IMPOSTO FIXO**

De volta ao conteúdo do Decreto-Lei 406/68, principalmente ao artigo 9º, § 1º, depreende-se que não se objetiva aplicar o imposto fixo à determinada categoria profissional, como faz o § 3º do mesmo artigo, mas sim, à “prestação de

serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”. (BRASIL, 2005, p. 415).

Assim, observando o §1º do art. 9º da legislação em evidência, considerando sua vigência e, sabendo que as atividades notariais e registrais são de responsabilidade integral do titular delegado, que prestou concurso público de provas e títulos, surge a questão se a pessoalidade dos notários e registradores os fará contribuintes do ISS, na forma do imposto fixo.

O imposto fixo tem redação original instituída pelo artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei 406 de 1968, que assim prescreve:

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

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto 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 (BRASIL, 2005, p. 415).

Extrai-se, em breve síntese, que não serão observadas as percepções financeiras, para efeito do cálculo do ISSQN, daqueles contribuintes que prestarem o serviço “sob a forma de trabalho pessoal”, ficando a cargo da legislação municipal fixar diretrizes para incidência do dito imposto.

Neste caso, as legislações municipais, em atenção ao disposto no Decreto-Lei 406/68, costumam impor valores fixos para o pagamento do ISS.

O autor Melo questiona sobre o que é preponderante: “que os serviços sejam prestados pessoalmente pelo próprio contribuinte (critério da pessoalidade ou infungibilidade da prestação do serviço), ou que o contribuinte assuma pessoalmente a responsabilidade pelo serviço (critério da responsabilidade)” (MANGIERI; MELO, 2008, p. 62,63)?

Melo entende que a forma pessoal dos serviços pode ser vista em dois diferentes aspectos: pelo “critério da pessoalidade ou infungibilidade da prestação dos serviços”, hipótese em que o serviço é prestado de forma direta pelo oficial, com suas próprias mãos. Ressalta, ainda, a forma pessoal de trabalho pelo “critério da responsabilidade”, em que é assumida pelo agente delegado inteira responsabilidade pessoal pelo serviço, inclusive por atos dos seus coordenados, caracterizando-se, assim, o serviço pessoal.

Esta divisão acima observada, em que se aceita o critério da responsabilidade pessoal pelos serviços para caracterização da atividade notarial no

regime do art. 9º, § 1º do DL 409/68, é hipótese que claramente se assenta às atividades notariais, eis que prestadas por agente estatal delegado, legalmente responsável pelos atos da serventia que ocupa.

Os tabeliães entendem que a municipalidade deve estender os efeitos da exceção em análise na instituição do Imposto sobre Serviços para as atividades notariais e de registro. Com isso, muitos ingressaram com ações judiciais, corroborando entendimento neste sentido, como se pode perceber do acórdão do Tribunal de Justiça gaúcho, abaixo copiado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. LC FEDERAL Nº 116/03. SERVIÇOS DE REGISTRADOR PÚBLICO (CARTORÁRIO, NOTARIAL, INCLUSIVE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES): POR SEREM PRESTADOS DE FORMA E RESPONSABILIDADE PESSOAL SUJEITAM-SE AO ISS MEDIANTE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA FIXA, EM VALOR ÚNICO E ANUAL, PORTANTO. 1. Manifestou-se recentemente o Egrégio Supremo Tribunal Federal no sentido de que a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre os serviços dos registradores públicos (cartorários, notariais, inclusive de veículos automotores) é constitucional, sem contudo definir o tipo de alíquota aplicável, se "fixa" ou se "variável" ("ad valorem"). 2. Por sua vez, estabelece o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, não revogado pela Lei Complementar nº 116/03, que, quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho "pessoal do próprio contribuinte" o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) será calculado mediante alíquota "fixa" (em valor anual, certo e definido, legalmente previsto), e não mediante alíquota "variável" ou "ad valorem" (consistente num percentual sobre o preço cobrado pelo serviço), aplicável unicamente aos serviços de natureza "impessoal" (empresarial). 3. Assim, encontrando-se os serviços de registros públicos (tanto cartorários e notariais como de veículos automotores) previstos no subitem 21.01 ("serviços de registros públicos, cartorários e notariais") da Lista de Serviços anexa à LC federal nº 116/03 que, juntamente com o art. 9º do DL nº 406/68 disciplinam a matéria, e sendo tais serviços notoriamente prestados de forma e responsabilidade "pessoal" pelo próprio titular do serviço, e não sob a forma "impessoal" (ou empresarial), indubitavelmente sujeitam-se eles ao ISS mediante alíquota "fixa" (em valor anual, certo e definido) e não calculado mediante alíquota "variável" (percentual aplicável sobre a receita bruta), como previsto no final do "caput" do art. 9º do citado DL nº 406/68. DECISÃO: Sentença confirmada em reexame necessário. Unânime (BRASIL, 2010-F).

No acórdão supracitado, foi confirmada a pessoalidade do oficial de serviço cartorário extrajudicial, levando-se em conta sua responsabilidade perante a função, conseqüentemente, tributando-a à luz do DL 406/68.

Reconhecendo o critério da responsabilidade para a pessoalização dos serviços notariais, segundo esta corrente, está-se indubitavelmente fazendo-os tributáveis conforme o art. 9º, § 1º do Decreto-Lei 406/68, pois, é evidente a responsabilidade pessoal do titular perante sua serventia.

No mesmo sentido, em decisão recente, definiu o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - MEDIDA LIMINAR - REQUISITOS - ISS - SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS - REGIME EXCEPTIVO DO ART. 9º, DO DL 406/68 - ALÍQUOTA FIXA. Para a concessão da liminar devem concorrer os dois requisitos legais, ou seja, a relevância dos motivos em que se assenta o pedido na inicial e a possibilidade da ocorrência de lesão irreparável ao direito do impetrante, se vier a ser reconhecido na decisão de mérito. O art. 10 da Lei Complementar n.º 116/2003 revogou expressamente todas as leis complementares e os decretos-leis, com natureza material de lei complementar e que disciplinavam o ISS, à exceção do caput e do § 1.º do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que manteve a base de cálculo do referido imposto calculada por alíquotas fixas ou variáveis na prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, hipótese que se subsume ao caso dos autos (BRASIL, 2010-G).

O Tribunal de Justiça mineiro entendeu que, sendo a disposição do imposto fixo uma exceção não revogada pela LC 116/03, aquela deve ser observada na fiscalização municipal do ISS para as atividades notariais e de registro. Em seu voto proferido na decisão acima, o Relator Desembargador Mauro Soares de Freitas é enfático ao afirmar que:

Da análise dos dispositivos supracitados, conclui-se que os notários e registradores são, portanto, particulares em colaboração com o poder público, porquanto prestadores de serviço público, em caráter privado, mediante delegação, e são remunerados por emolumentos. Possuem nível intelectual específico para o exercício de tal serviço, detendo formação de bacharel em direito ou experiência na atividade mediante comprovação de 10 (dez) anos de exercício na atividade notarial ou registral.

Ademais, inobstante o art. 20, da Lei 8.935/1994 autorize aos notários e oficiais a contratação de escreventes e auxiliares para o desempenho de suas funções, tal fato não retira a pessoalidade do serviço prestado, a uma, porque os escreventes só poderão praticar os atos que o notário ou oficial de registro autorizar (art. 20, §3º), enquanto os substitutos poderão, simultaneamente com o notário ou oficial do cartório, praticar todos os atos que lhes sejam próprios, exceto lavrar testamentos, nos termos do art. 20, §4º, a duas, porque além de exclusiva responsabilidade do titular pelo gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registros (art. 21), expressa é a sua responsabilidade civil e criminal pelos danos que eles ou seus prepostos causarem à terceiros (art. 22). Neste particular, tenho que a agravante encontra-se albergada pelo regime exceptivo do ISSQN, o que, em tese, impede de sofrer tributação sobre seus emolumentos (BRASIL, 2010-G).

No mesmo sentido, aduz Melo:

É certo que os serviços não são sempre desempenhados pelo próprio titular, mas sim pelos seus prepostos (com o auxílio desses colaboradores). Porém, a própria nomenclatura legal (“prepostos”) deixa bem claro que tais empregados sempre agirão “em nome” do titular do cartório, ou seja, estarão trabalhando na pessoa do registrador e do tabelião.

No caso, o titular do cartório pode não trabalhar sozinho, mas ele também exerce pessoalmente os serviços, situação esta muito diferente de uma sociedade *empresária*, na qual um ou mais sócios não atuam diretamente na prestação do serviço, ficando apenas da administração do “negócio”, ou, até mesmo, figurando como mero sócio cotista (2008, p. 63).

Claramente, vê-se que não é isolado o entendimento de ser a atividade prestada pelos notários e registradores, pessoal, e, ainda que estes possam contratar pessoas para a realização de serviços inerentes à atividade, isto não excluiria a sua pessoalidade, porquanto delegados do poder público, assumem, legalmente, responsabilidade pessoal total pelos atos da sua serventia.

#### **4.3 LC 116/03 E A BASE DE CÁLCULO COMO PREÇO DO SERVIÇO**

O entendimento pela cobrança do ISS dos cartórios na forma única e simples da Lei Complementar 116 de 2003 utiliza a base de cálculo como sendo o preço do serviço. É desta maneira que a municipalidade legisla, e pretende fazer valer judicialmente, nos casos estudados.

Mangieri é um dos autores que defendem que a base de cálculo para as atividades notariais e de registros públicos deve ser considerada pelo preço do serviço, e não da forma fixa, no sentido de que a disposição do DL 406/68 diz respeito tão somente ao serviço executado de forma estritamente pessoal (MANGIERI; MELO, 2008, p. 55).

Assim, o contribuinte que emprega pessoas para executar a atividade contratada descaracteriza sua pessoalidade perante a regra de incidência do tributo fixo, ainda que assuma legalmente a responsabilidade pelos serviços. Esta é a opinião de Mangieri, conforme abaixo transcrito (MANGIERI; MELO, 2008, p. 55):

O fato de o prestador de serviço empregar profissionais que realizem tarefas alheias ao seu objetivo principal não desconfigura o conceito tributário de serviço pessoal, já que o serviço continuará sendo realizado unicamente pelo prestador, de forma individual. Assim, a secretária do consultório médico, a faxineira do escritório de advocacia, e outras pessoas que exerçam atividades não relacionadas com o objeto profissional do

contribuinte, não terão o condão de retirar o caráter personalíssimo da prestação de serviço.

Por outro lado, se o mesmo consultório médico possuir empregados com a mesma qualificação profissional do seu titular, o autor Francisco Ramos Mangieri acredita que o serviço pessoal ficará descaracterizado, eis que outras pessoas participarão da produção do serviço principal (MANGIERI, MELO, 2008, p. 55).

Seguindo esta linha decidiu o Tribunal de Justiça catarinense, em processo oriundo da Comarca de Criciúma:

Mandado de segurança. Reexame necessário. Tributário. ISS. Atividade de registros públicos. Base de cálculo preço do serviço. Exegese da LC n. 116/03, art. 7º. Legalidade. Remessa provida. A atividade delegada pelo Poder Público aos notários, também denominados tabeliães, oficiais de registro ou registradores, quando desempenhada com a colaboração e auxílio de empregados (substitutos, escreventes e auxiliares), desnatura o caráter pessoal do serviço por eles prestados, de modo a autorizar a cobrança do ISS com base na regra geral de incidência estatuída pelo art. 7º da Lei Complementar n. 116/07, o que não prejudica a possibilidade de o Município, sob seu critério, poder adotar o regime diferenciado definido pelo § 1º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68. (BRASIL, 2010-H).

Em Santa Catarina, conforme acima exposto, vem se decidindo pela tributação com base no art. 7º da Lei Complementar 116 de 2003, usando, para efeito de base de cálculo, a movimentação financeira da serventia. Facultou-se ainda, ao município, a possibilidade de instituir ISS pela forma fixa, o que dificilmente ocorrerá, eis que na contramão dos seus interesses.

Entre os autores que pensam neste viés, está Martins, que assevera:

Tem o titular do cartório lucro com a atividade, pois não irá trabalhar com, prejuízo. Aufere o titular remuneração, que é considerada renda para efeito do imposto de renda.

O fato gerador do ISS não é serviço prestado por empresa, mas serviço constante da lista de serviços.

Não há dúvida de que o titular do cartório exerce atividade econômica com intuito de lucro. Enquadra-se no conceito de empresário: pessoa que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de serviços (art. 966 do Código Civil). Tem o titular do cartório empregados que lhe ajudam a prestar serviços para quem deles necessitar. Sua atividade econômica deve ser considerada como empresarial, num sentido amplo, pois visa lucro.

[...]

Assim, sobre o preço do serviço cobrado pelo cartório, diminuído o valor pago a título de emolumentos ao Estado, incidirá o ISS, pois a atividade de cartório é privada como qualquer outra e ele presta serviços, como para reconhecer formas etc. (2008, p. 304, 305).

Martins mira diretamente no lucro auferido pelos oficiais no embasamento da cobrança de ISS pretendida pelas prefeituras. O autor não se manifesta sobre a vigência do DL 406/68 e exclui o caráter pessoal do trabalho, afirmando que o tabelião emprega pessoas para realização das atividades inerentes às serventias; entende, por fim, que a base de cálculo deve ser o preço dos serviços, descontadas as deduções estatais.

No entanto, para o autor Melo, defensor da tributação fixa para os cartórios extrajudiciais, é equivocada a classificação de caráter empresarial para estas atividades, como faz Martins, conforme pode-se ver na citação acima, ao passo que lhes carecem pressupostos para atividade econômica empresarial como a “livre iniciativa” e “livre concorrência”. Argumenta que (MANGIERI; MELO, 2008, p. 64):

Para estarmos diante de uma atividade empresarial (que afastaria o ISS-fixo), o Código Civil reclama que o “exercício da profissão” constitua um “elemento de empresa”.

Ora, um cartório jamais poderá se apresentar como um “elemento de empresa”, até porque a sua função pública é intransferível (não pode ser cedida para um terceiro, já que o ingresso é sempre por meio de concurso público), não há que se falar em “estabelecimento comercial” (arts. 1.142 a 1.149 do Código Civil), não é possível o registro do titular do cartório na Junta Comercial, não há nome empresarial, não estão sujeitos à falência, a atividade não comporta exploração por meio de sociedades, não podem emitir duplicatas, não podem instituir filiais, etc.

Enfim, não há como enquadrar os titulares dos cartórios como prestadores de serviços empresariais, em razão da natureza desse serviço público. Jamais estarão presentes, nos serviços cartorários, os elementos de empresa acima exemplificados (MANGIERI; MELO, 2008, p. 64, 65).

Com a permanência da divergência, a discussão chegou ao Superior Tribunal de Justiça, onde, em primeira decisão sobre o caso em comento, restou julgado da seguinte maneira:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9º, § 1º, DO DL 406/1968. TRIBUTAÇÃO FIXA. MATÉRIA APRECIADA PELO STF. ADIN 3.089/DF. 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, caput, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários. 2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, in casu, ao julgar a Adin 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartorários (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade de o

ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas. 3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo. 4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da Adin, pois "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 art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço". 5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arripio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7º, caput, da LC 116/2003. 7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003. 8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário). 9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível. 10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos erga omnes proferida pelo STF na Adin 3.089/DF. 11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 12. Recurso Especial não provido (BRASIL, 2010-M).

Como se pode depreender, a decisão acima é praticamente uma adaptação do julgamento da ADIn 3.089/DF ao presente debate sobre a base de cálculo.

O STJ estendeu o entendimento da aplicação do princípio da capacidade contributiva, antes usado pelo STF para incidência do ISS, também para determinar a base de cálculo conforme o rendimento dos serviços cartorários.

Assim, pelo que se observa, começa a surgir uma tendência majoritária, para determinar a base de cálculo como o preço do serviço das atividades notariais e registrais, conforme julgamento recente, também, do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO PÚBLICO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. ARTIGO 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. AUSÊNCIA DE PESSOALIDADE NA ATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. 1. A controvérsia do recurso especial cinge-se ao enquadramento dos cartórios no regime de tributação fixa, conforme disposição do artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, cuja vigência é reconhecida pela jurisprudência deste Tribunal Superior. Precedentes: REsp 1.016.688/RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJe de 5.6.2008; REsp 897.471/ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins,

DJ de 30.3.2007. 2. Os serviços notariais e de registro público, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. 3. Ainda que essa delegação seja feita em caráter pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro, tais fatores, por si só, não permitem concluir as atividades cartoriais sejam prestadas pessoalmente pelo titular do cartório. 4. O artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registro a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por conseguinte, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68. 5. Recurso especial não provido. (BRASIL, 2010-I)

Em decisão no mesmo sentido à anterior, porém, com diferentes bases argumentativas, o STJ reconheceu a responsabilidade pessoal nas atividades notariais e de registro, porém negou-a para os efeitos do DL 406/68, com base na possibilidade de emprego de agentes para desempenho das funções oficiais.

Nesta esteira, o STJ começa a seguir uma linha decisória para o caso em análise, entendendo, como fatores preponderantes para determinar a base de cálculo, o emprego de capital para a atividade notarial e a capacidade contributiva dos titulares, colocando em segundo plano a responsabilidade pessoal dos cartorários.

Ainda assim, decisões em segunda instância ainda podem ser encontradas em sentido oposto ao entendimento do STJ, como no julgado abaixo, proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. PROFISSIONAL AUTÔNOMO. REGISTRADOR. TRATAMENTO PRIVILEGIADO DO ART. 9º, §1º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. Sendo os *“serviços de registros públicos, cartorários e notariais”* prestados sob a forma e responsabilidade pessoal do próprio titular do registrador, e não sob as forma empresarial, sujeitam-se eles ao ISS calculado mediante alíquota fixa. Inteligência do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 (BRASIL, 2010-L).

No julgamento acima proferido, mais de um mês após publicação da primeira decisão do STJ, o Relator pugnou pela não aplicabilidade do §1º do art. 9º do DL 406/68, tendo seu voto vencido pelos dois outros Desembargadores, que decidiram o caso com fundamento na responsabilidade pessoal do titular.

## 5 CONCLUSÃO

Do exposto, pode-se observar que a atividade notarial e de registro, enquanto atividade privada e empresarial, foi fator preponderante para a decisão em terceira instância, sobrepondo-se à tese da responsabilidade pessoal.

Procurou-se mostrar as diversas maneiras sobre as quais podem ser analisadas estas atividades, sendo decidido pelo STJ que a responsabilidade nestes casos é fator secundário; o que importa para enquadramento na modalidade do tributo fixo é que o serviço final seja prestado pelas mãos do contribuinte.

Contudo, cumpre deixar claro que esta decisão de terceira instância, sem efeito *erga omnes*, não fará com que se encerre a discussão, pois, além do forte argumento da responsabilidade pessoal do titular perante sua serventia, há outros debates no que tange à incidência do ISS para os cartórios.

No que diz respeito à arrecadação do estado, pode-se perceber que o fisco está cada vez mais abrindo os olhos para possibilidades de arrecadação, enredando, também, os serviços aqui comentados.

O objetivo da monografia foi cumprido, tendo em vista a exposição dos dispositivos legais do ISS, sobretudo para os cartórios, e também pelas decisões aqui apresentadas, que demonstraram a divisão de entendimentos acerca do tema proposto.

A pesquisa aqui exposta foi feita com base em material legislativo, doutrinário e jurisprudencial. Por se tratar de discussão recente, procurou-se usar as obras mais atuais, dentro das possibilidades de acesso.

Pode-se perceber, pelas datas das decisões judiciais carreadas, a atualidade do debate, podendo-se chegar ao final da leitura sem uma decisão pessoal concreta.

Não se objetivou aqui, tampouco seria possível, o esgotamento do tema; outrossim, procurou-se o exercício da compreensão de pontos de vista conflitantes dentro da perspectiva do Direito.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BRANDELLI, Leonardo. **Teoria Geral do Direito Notarial**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

BRASIL. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário organizado por Nylson Paim de Abreu Filho**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário Organizado por Nylson Paim de Abreu Filho**. 7. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.169 de 2000. Regula o § 2º do art. 236 da Constituição Federal, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10169.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10169.htm)> Acesso em: 08 nov. 2010-A.

\_\_\_\_\_. Súmula 665 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=665.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 10 nov. 2010-B.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Os serviços cartorários, notariais... Recurso Especial n. 1012491-GO. Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Minaçu e Município de Minaçu. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ, 23 mar. 2008. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=iss+e+notarial&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=iss+e+notarial&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11)> Acesso em: 04 nov. 2010-C.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada... ADI 3089-DF. Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Carlos Britto. DJ, 01 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%283089%2EENUME%2E+OU+3089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 04 nov. 2010-D.

\_\_\_\_\_. Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 04 nov. 2010-E.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Manifestou-se recentemente o Egrégio... Reexame Necessário n. 70026974030. Fernando Geraldo

da Rosa Palmeiro e Município de Giruá. Relator: Des. Roque Joaquim Volkweiss. DJ, 30 mar. 2009. Disponível em:

[http://www3.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php?nome\\_comarca=Tribunal+de+Justi%EA&versao=&versao\\_fonetica=1&tipo=1&id\\_comarca=700&num\\_processo\\_mask=70026974030&num\\_processo=70026974030](http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%EA&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70026974030&num_processo=70026974030) Acesso em: 06 nov. 2010-F.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Para a concessão de liminar devem ocorrer... Agravo de Instrumento n. 1.0672.09.409996-3/0001 (1) – MG. Maria Célia da Cunha e Município de Sete Lagoas e Secretário Municipal da Fazenda de Sete Lagoas. Relator: Dês. Mauro Soares de Freitas. DJ, 12 jul. 2010. Disponível em:

<[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=672&ano=9&txt\\_processo=409996&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=iss%20e%20responsabilidade%20e%20pessoal%20e%20notarial&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=672&ano=9&txt_processo=409996&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=iss%20e%20responsabilidade%20e%20pessoal%20e%20notarial&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>)> Acesso em: 06 nov. 2010-G.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. A atividade delegado pelo Poder Público... Reexame Necessário em Mandado de Segurança n. 2009.068157-7. Ire Hércules Guimarães e outros e Secretário da Fazenda do Município de Criciúma. Relator: Des. Pedro Manoel Abreu. DJ, 30 set. 2010. Disponível em:

<<http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/acnaintegra!html.action?parametros.todas=iss+notarial&parametros.rowid=AAARykAAuAAA2FxAAE>> Acesso em: 11 nov. 2010-H.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. A controvérsia do recurso especial... Recurso Especial n. 1185119 - SP. Francisco de Assumpção Pereira da Silva e Município de São Carlos. Relator: Min. Benedito Gonçalves. DJ, 20 ago. 2010. Disponível em:

<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=iss++e+responsabilidade++e+pessoal++e+notarial&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=iss++e+responsabilidade++e+pessoal++e+notarial&b=ACOR)> Acesso em: 11 nov. 2010-I.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. L. 959, do Estado do Amapá, publicada no... Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.694/AP. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Governador do Estado do Amapá. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DJ, 06 nov. 2006. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=custas+e+emolumentos+e+natureza+e+taxa&base=baseAcordaos>> Acesso em: 16 nov. 2010-J.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Sendo os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais" prestados sob... Apelação e Reexame Necessário Nº 70037688652. Relator: Dês. Francisco José Moesch, Nélio Marks e Município de Julio Castilho. DJ, 27 ago. 2010. Disponível em:

<<http://www1.tjrs.jus.br/busca/?tb=juris>> Acesso em: 15 nov. 2010-L.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS... Recurso Especial 1187464 / RS. Relator: Ministro Hermann Benjamin. Edite do Amaral e Município de São Leopoldo. DJ, 01 jul. 2010. Disponível em:

<[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=iss++e+notariais&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=iss++e+notariais&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1)> Acesso em: 19 nov. 2010-M.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Classificação dos Tributos, Interpretação da Legislação Tributária, Doutrina, Prática e Jurisprudência**, Atualizado de Acordo com as EC n 32, de 11-09-2001, e 33, de 11-12-2001; prefácio de Ives Gandra Martins – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais, Análise dos Impostos, Incentivos à Exportação, Doutrina, Prática e Jurisprudência**; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição**. São Paulo: Atlas, 1989.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Sistemas de Registros de Imóveis**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FANUCCHI, Fabio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger. In: **Escrituras Públicas: Separação, Divórcio, Inventário e Partilha Consensuais: Análise Civil, Processual Civil, Tributária e Notarial**. Apresentação José Flávio Bueno Fischer. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

FOLMANN, Melissa; SACOMAN, Cleiton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS**. 1ª ed. (ano 2004), 4ª tir./ Curitiba: Juruá, 2008.

HARADA, Kiyoshi. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS**. 1ª ed. (ano 2004), 4ª tir./ Curitiba: Juruá, 2008.

LARRAUD, Rufino. **Curso de Derecho Notarial**. Buenos Aires: Depalma, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **ISS**. 1ª ed. (ano 2004), 4ª tir./ Curitiba: Juruá, 2008.

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

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 6. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MOURA, Akimar R. **Cartório de protesto**: uma análise dos aspectos jurídicos e econômicos. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SOUZA, José Volpato de. **Serventias Extrajudiciais Prática Correicional**. Florianópolis: Tribunal de Justiça de Santa Catarina, 2009.

VASCONCELOS, Julenildo Nunes; CRUZ, Antonio Augusto Rogrigues. **Direito Notarial**: Teoria e Prática. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2000.