

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS

FACULDADE DE DIREITO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Martiane Jaques La-Flor

**O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e os Serviços Notarial
e Registral**

Porto Alegre

2014

MARTIANE JAQUES LA-FLOR

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e os Serviços Notarial e Registral

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

Porto Alegre

2014

CIP - Catalogação na Publicação

Jaques La-Flor, Martiane
O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
(ISS) e os Serviços Notarial e Registral / Martiane
Jaques La-Flor. -- 2014.
129 f.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de
Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2014.

1. ISS. 2. Emolumentos. 3. Cartórios. 4. Decreto-
lei 406/1968. 5. Lei Complementar 116/2003. I.
Silveira Difini, Luiz Felipe , orient. II. Título.

MARTIANE JAQUES LA-FLOR

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e os Serviços Notarial e Registral

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovada pela Banca Examinadora em 13 de junho de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Orientador: Prof. Dr. **LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI**
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Examinador: Prof. Dr. **ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO**
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Examinador: Prof. Dr. **IGOR DANILEVICZ**
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof^a. Dr^a. **BETINA TREIGER GRUPENMACHER**
Universidade Federal do Paraná

Aos meus pais, Élia e Gilberto, ao meu irmão Gustavo, *in memoriam*, com a infinitude dos sentimentos, o que falta às palavras.

"Uma boa causa não teme nenhum juiz."
(Siro, 2013).

RESUMO

Os emolumentos são a remuneração devida em forma de pecúnia aos tabeliães e oficiais de registro em contraprestação aos seus serviços. Tais profissionais do Direito, muito embora prestem serviço público, não são detentores de cargo público, não sendo considerados servidores públicos, mas sim agentes públicos. Neste contexto, estão amoldados sob o manto do Direito Público, tendo em vista a delegação *sui generis* a eles outorgada por meio de concurso público. O trabalho tratará da possibilidade de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nos emolumentos, visando a identificar primeiramente a natureza jurídica dos serviços prestados pelos cartórios, bem como da sua remuneração. Posteriormente se questionará a constitucionalidade da referida cobrança e a metodologia de seu recolhimento.

Palavras-Chave: Emolumentos; ISS; Cartório, Decreto-lei 406/1968; Lei Complementar 116/2003.

ABSTRACT

The emoluments are the remuneration payable in the form of pecuniary to notaries and registers in consideration of their services. These legal professionals, although they serve the public, are not holders of public office, are not considered public servants, but agents public. In this context, are characterized under the mantle of public law, in view of the *sui generis* delegation granted to them by public tender. The article will focus the possibility of incidence of the services rendered tax (ISS tax) in emoluments, aiming identify first the nature of the legal services provided by notary's office, as well as of their remuneration. Subsequently will be questioned the constitutionality of that levy and the methodology of their charging.

Keywords: emoluments; services rendered tax, notary's office, Decree-law 406/1968, Declaratory statute 116/2003.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO	12
2.1. DOS SERVIÇOS PRESTADOS NAS SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS	12
2.1.1 A atividade notarial e registral como uma atividade delegada	16
2.1.2 Da personalidade jurídica	20
2.1.3 Da pessoalidade na responsabilização pelos serviços	23
2.2 DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS	28
2.2.1 Serviço de Notas e de Registro como serviço público	29
2.2.2 Serventuários de notas e de registros como agentes públicos e não como servidores públicos	35
3 DA REMUNERAÇÃO PELO SERVIÇO PÚBLICO PRESTADO POR MEIO DA DELEGAÇÃO	41
3.1 NATUREZA JURÍDICA DOS EMOLUMENTOS	42
3.1.1. Escorço histórico da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre emolumentos	42
3.1.1.1 Jurisprudência anterior à Representação 891/GB	42
3.1.1.2 Jurisprudência após a Representação 891/GB e antes da Constituição Federal 1988	45
3.1.1.3 Jurisprudência após a Constituição Federal de 1988	50
3.1.2 Emolumento como taxa e como tarifa	60
3.2 NATUREZA REMUNERATÓRIA	75
4 EMOLUMENTOS COMO FATO GERADOR DO ISS	82
4.1 DO FATO GERADOR DO ISS	82
4.1.1 Da base de cálculo – a imunidade recíproca	89
4.1.2 Da responsabilidade tributária	93
4.2 FORMA DE RECOLHIMENTO DO ISS	95
4.2.1 Da vigência do parágrafo primeiro do art. 9º do Decreto-lei 406/68	96
4.2.2 A ingerência do Decreto-lei 406/68 sobre o ISS dos cartórios	98
5 CONCLUSÕES	107
REFERÊNCIAS	110

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho explora a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nos emolumentos cartorários, de maneira a questionar sua constitucionalidade frente aos princípios constitucionais de Direito Tributário, bem como avaliar o seu adequado método de recolhimento e, conseqüentemente, os reflexos políticos e econômicos daí advindos.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 3.089, movida pela Associação de Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR) tenha pacificado a incidência do referido imposto, restam dúvidas quanto à sua constitucionalidade. Há municípios que ainda não o cobram e outros que cobram repassando o ônus aos usuários dos serviços extrajudiciais.

Ademais, busca-se, após se trilhar esse primeiro passo de concluir ou não pela incidência do ISS nos serviços de notas e de registros, averiguar o aspecto quantitativo desse imposto, ou seja, a forma como se dará o seu recolhimento. E, a depender dessa escolha, suas conseqüências.

Em resumo, o que se tem é uma norma infraconstitucional, Decreto-lei - DL 406/68, pouco clara quanto à sua vigência e interação com a legislação superveniente, a Lei Complementar 116/2003. Isso fornece um cenário fértil para a propagação de conflitos judiciais entre contribuintes e o fisco.

Além disso, há o desconhecimento por parte dos usuários dos serviços cartoriais, ignorantes quanto à legislação tributária, levando ao não questionamento do repasse do ISS a eles.

Em suma, há um importante cenário de imprecisões que merece atenção da doutrina, o que vem ratificado no crescente número de artigos e pareceres sobre o tema. Contudo, uma análise mais detida, não tomando como verdades incontestáveis o que já temos no plano jurisprudencial, é cabível e é ao que este trabalho se propõe.

O método de trabalho baseou-se na análise da legislação, doutrina e jurisprudência disponíveis.

A análise do objeto foi estruturada da seguinte maneira: uma primeira parte versando sobre as serventias notariais e registrais, enfatizando a sua natureza jurídica e, por conseguinte, a natureza jurídica da remuneração de seus serviços e, uma segunda parte, versando sobre os emolumentos, sua natureza jurídica e sua possibilidade de ser fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Justifica-se, portanto, a investigação por esla buscar esclarecer a natureza jurídica dos emolumentos, averiguando se eles possuem natureza de tributo e, portanto, compulsoriedade, além de confrontar a legislação que trata sobre o ISS com os princípios constitucionais tributários, dentre eles o da imunidade recíproca, tese defendida pela Associação dos Notários e dos Registradores do Brasil no sobredito julgamento.

Este trabalho tem como objetivo uma análise crítica da decisão do STF, pacificando a questão da incidência do ISS sobre os emolumentos e, sendo assim, a forma escoreita de calculá-los, verificando, ademais, se esse ônus tributário poderá ser repassado para os usuários do serviço público delegado.

2 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

O ramo do notarial e registral do Direito trata dos serviços prestados nos ofícios intitulados, antigamente, como cartórios. Com o advento da Constituição Federal de 1988, por meio do seu artigo 236, tais serviços foram renomeados para: “serviços notariais e de registro”. Denominação acolhida pela doutrina¹, muito embora não inserta no costume popular, já acostumado com o outro termo.

2.1. DOS SERVIÇOS PRESTADOS NAS SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS

Os atos exercidos nas serventias públicas configuram-se nos serviços de notas e nos serviços de registro, expressamente inseridos no artigo 1º da Lei 8.935/94, batizada como Lei dos Notários e dos Registradores – LNR.

O serviço notarial compreende em formalizar juridicamente a vontade das partes; intervir nos atos e negócios jurídicos a que as partes devam ou queiram dar forma legal ou autenticidade, autorizando a redação ou redigindo os instrumentos adequados, conservando os originais e expedindo cópias fidedignas de seu conteúdo e em autenticar fatos (art. 6º, LNR). Competências que estão compreendidas em duas grandes espécies: a do tabelionato de notas e a do tabelionato de protesto.

Ao tabelião de notas, notário titular de um tabelionato de notas, compete, com exclusividade, lavrar escrituras e procurações, públicas; lavrar testamentos públicos e aprovar os cerrados; lavrar atas notariais; reconhecer firmas e autenticar cópias (art. 7º, LNR). Já ao tabelião de protestos, conforme reza o artigo 11 da mesma lei (BRASIL,1994a), compete protocolar de imediato os documentos de dívida, para prova do descumprimento da obrigação; intimar os devedores dos títulos para aceitá-los, devolvê-los ou pagá-los, sob pena de protesto; receber o pagamento dos títulos protocolizados, dando quitação; lavrar o protesto, registrando o ato em livro próprio, em microfilme ou sob outra forma

¹ Lição de Antônio Albergaria proferida em voto no acórdão do Recurso em Mandado de Segurança 8.301/PB do STJ. (SILVA FILHO, 1999, p. 39).

de documentação; acatar o pedido de desistência do protesto formulado pelo apresentante; expedir certidões de atos e documentos que constem de seus registros e papéis; e averbar tanto o cancelamento do protesto quanto quaisquer alterações necessárias para atualização dos registros efetuados.

Os serviços registrais se subdividem, por seu turno, em seis grande espécies: o registro civil de pessoas naturais, o registro civil de pessoas jurídicas, o registro de títulos e documentos, o registro de imóveis, o registro de distribuição e o registro de contratos marítimos (art.1º da Lei 6.015/73 [Lei dos Registros Públicos – LRP] combinado com o art. 5º, LNR).

Aos registradores civis de pessoas naturais compete (art. 29, LRP) o registro de nascimentos, casamentos, óbitos, emancipações, interdições, sentenças declaratórias de ausência, opções de nacionalidade, as sentenças que deferirem a adoção e as averbações inerentes ao seu ofício. De outro lado, aos registradores civis das pessoas jurídicas competem (art. 114, LRP) o registro dos contratos, dos atos constitutivos, do estatuto ou dos compromissos das sociedades civis (hoje denominadas “simples”), religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, bem como o das fundações e das associações de utilidade pública; das sociedades civis que revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, salvo as anônimas; dos atos constitutivos e dos estatutos dos partidos políticos, bem como o registro dos jornais, periódicos, oficinas impressoras, empresas de radiodifusão e agências de notícias a que se refere o art. 8º da Lei 5.250, de 9 de fevereiro de 1967, e suas averbações.

Incumbem aos registradores de títulos e documentos, segundo o art. 127 da Lei 6.015/73, os registros dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor; do penhor comum sobre coisas móveis; da caução de títulos de crédito pessoal e da dívida pública federal, estadual ou municipal, ou de bolsa ao portador; do contrato de penhor de animais, não compreendido nas disposições do art. 10 da Lei 492, de 30 de agosto de 1934; do contrato de parceria agrícola ou pecuária; do mandado judicial de renovação do contrato de arrendamento para sua vigência, quer entre as partes contratantes, quer em face de terceiros (art. 19, § 2º, do Decreto nº 24.150, de 20-4-1934); e o registro facultativo, de quaisquer documentos, para sua conservação. Bem como, para surtirem efeitos contra terceiros (eficácia

constitutiva do registro), todos os atos elencados no art. 129 da Lei de Registros Públicos², não se olvidando das averbações respectivas a seus atos.

Aos registradores de imóveis, além das averbações peculiares (art. 167, II, LRP), compete registrar todos os atos que dizem respeito a bens imóveis ou a seus direitos reais, compreendidos nos atos elencados no art. 167, inciso I³, da Lei 6.015/73⁴.

² O registro dos contratos de locação de prédios, sem prejuízo do disposto do artigo 167, I, nº 3; dos documentos decorrentes de depósitos, ou de cauções feitos em garantia de cumprimento de obrigações contratuais, ainda que em separado dos respectivos instrumentos; das cartas de fiança, em geral, feitas por instrumento particular, seja qual for a natureza do compromisso por elas abonado; dos contratos de locação de serviços não atribuídos a outras repartições; dos contratos de compra e venda em prestações, com reserva de domínio ou não, qualquer que seja a forma de que se revistam, os de alienação ou de promessas de venda referentes a bens móveis e os de alienação fiduciária; de todos os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções, para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal; das quitações, recibos e contratos de compra e venda de automóveis, bem como o penhor destes, qualquer que seja a forma que revistam; dos atos administrativos expedidos para cumprimento de decisões judiciais, sem trânsito em julgado, pelas quais for determinada a entrega, pelas alfândegas e mesas de renda, de bens e mercadorias procedentes do exterior; dos instrumentos de cessão de direitos e de créditos, de sub-rogação e de dação em pagamento. (BRASIL, 1973a).

³ Art. 167 - No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos: I - o registro: 1) da instituição de bem de família; 2) das hipotecas legais, judiciais e convencionais; 3) dos contratos de locação de prédios, nos quais tenha sido consignada cláusula de vigência no caso de alienação da coisa locada; 4) do penhor de máquinas e de aparelhos utilizados na indústria, instalados e em funcionamento, com os respectivos pertences ou sem eles; 5) das penhoras, arrestos e sequestros [sic] de imóveis; 6) das servidões em geral; 7) do usufruto e do uso sobre imóveis e da habitação, quando não resultarem do direito de família; 8) das rendas constituídas sobre imóveis ou a eles vinculadas por disposição de última vontade; 9) dos contratos de compromisso de compra e venda de cessão deste e de promessa de cessão, com ou sem cláusula de arrendimento, que tenham por objeto imóveis não loteados e cujo preço tenha sido pago no ato de sua celebração, ou deva sê-lo a prazo, de uma só vez ou em prestações; 10) da enfiteuse; 11) da anticrese; 12) das convenções antenupciais; 13) das cédulas de crédito rural; 14) das cédulas de crédito industrial; 15) dos contratos de penhor rural; 16) dos empréstimos por obrigações ao portador ou debêntures, inclusive as conversíveis em ações; [derrogado, pois a Lei 10.303, de 31.10.2001, alterou a Lei das Sociedades Anônimas, deu nova redação ao inciso II do artigo 62, atribuindo a inscrição da escritura de emissão de debêntures ao registro do comércio, corretamente denominado pela Lei 8.934/94 como Registro Público de Empresas Mercantis, que é exercido no âmbito estadual pelas Juntas Comerciais]; 17) das incorporações, instituições e convenções de condomínio; 18) dos contratos de promessa de venda, cessão ou promessa de cessão de unidades autônomas condominiais a que alude a Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, quando a incorporação ou a instituição de condomínio se formalizar na vigência desta Lei; 19) dos loteamentos urbanos e rurais; 20) dos contratos de promessa de compra e venda de terrenos loteados em conformidade com o Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, e respectiva cessão e promessa de cessão, quando o loteamento se formalizar na vigência desta Lei; 21) das citações de ações reais ou pessoais reipersecutórias, relativas a imóveis; 22) (Revogado pela Lei nº 6.850, de 1980), 23) dos julgados e atos jurídicos entre vivos que dividirem imóveis ou os demarcarem inclusive nos casos de incorporação que resultarem em constituição de condomínio e atribuírem uma ou mais unidades aos incorporadores; 24) das sentenças que nos inventários, arrolamentos e partilhas, adjudicarem bens de raiz em pagamento das dívidas da herança; 25) dos atos de entrega de legados de imóveis, dos formais de partilha e das sentenças de adjudicação em inventário ou arrolamento quando não houver partilha; 26) da arrematação e da adjudicação em hasta pública; 27) do dote; 28) das sentenças declaratórias de usucapião; 29) da compra e venda pura e da

Cabem aos registradores de distribuição, privativamente (art. 13, LNR), proceder à distribuição equitativa pelos serviços da mesma natureza, registrando os atos praticados; ou registrar as comunicações recebidas dos órgãos e serviços competentes; efetuar as averbações e os cancelamentos de sua competência e expedir certidões de atos e documentos que constem de seus registros e papéis. Por fim, aos registradores de contratos marítimos, que cumulam a função notarial, compete lavrar os atos, contratos e instrumentos relativos a transações de embarcações a que as partes devam ou queiram dar forma legal de escritura pública; registrar os documentos da mesma natureza; reconhecer firmas em documentos destinados a fins de direito marítimo; e expedir traslados e certidões (art. 10, LNR).

Tanto o Direito Notarial quanto o Direito Registral são Direitos Públicos, como bem aponta Leonardo Brandelli (2009, p. 127):

O direito notarial regula em última análise a intervenção estatal na esfera do desenvolvimento voluntário do direito, regula a intervenção estatal, por meio de agente seu nas relações jurídicas estabelecidas entre os particulares visando à segurança e certeza jurídicas e a paz social.

Sobre o Direito Registral Imobiliário, base de todo o sistema registral brasileiro, Francisco Rezende (2013) afirma:

condicional; 30) da permuta; 31) da dação em pagamento; 32) da transferência, de imóvel a sociedade, quando integrar quota social; 33) da doação entre vivos; 34) da desapropriação amigável e das sentenças que, em processo de desapropriação, fixarem o valor da indenização; 35) da alienação fiduciária em garantia de coisa imóvel. 36) da imissão provisória na posse, quando concedida à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às suas entidades delegadas, e respectiva cessão e promessa de cessão; 37) dos termos administrativos ou das sentenças declaratórias da concessão de uso especial para fins de moradia; 38) (VETADO); 39) da constituição do direito de superfície de imóvel urbano; 40) do contrato de concessão de direito real de uso de imóvel público; 41) da legitimação de posse; 42) da conversão da legitimação de posse em propriedade, prevista no art. 60 da Lei no 11.977, de 7 de julho de 2009. (BRASIL, 1973a).

⁴ Não se colocará em pauta a discussão de serem ou não os atos dos artigos 167, incisos I e II, da LRP, taxativos ou exemplificativos. Muito embora aderimos à posição exposta por Walter Ceneviva (2009, p. 378), que os considera meramente exemplificativos: “a enumeração constante do n. I do art. 167 é exemplificativa, na medida em que não esgota todos os registros possíveis”. Da mesma forma que a é a do inciso II, base no item n. 5 desse inciso, combinado com o artigo 172, ambos da Lei de Registros Públicos.

O Registro de Imóveis é uma instituição do Direito, e pertence ao ramo do Direito Público, regido por leis federais, e é fisicamente um organismo da administração pública destinado a dar publicidade, eficácia e segurança a situações jurídicas referentes aos imóveis e aos negócios imobiliários.

No mesmo norte, na ADI 1.378 MC/ES, o Min. Relator Celso de Mello esclarece que:

A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime jurídico de direito público. (BRASIL, 2011a).

O regime é o de Direito Público, mais precisamente de Direito Administrativo. Os tabeliães e os registradores ao exercerem sua função pública produzem atos administrativos com objetivo de produção de efeitos, porém, junto a interesses privados e, portanto sob a égide do Direito Privado, tal qual o encontrado no exercício privado da delegação, em um autêntico regime misto de Direito⁵. Nas bem definidas palavras de Aliende Ribeiro (2009, p. 8), constituem exercício de poderes públicos por entidades que são privadas e detêm funções administrativas.

2.1.1 A atividade notarial e registral como uma atividade delegada

O art. 236 da Constituição Federal de 1988 transformou o regime jurídico dos notários e dos registradores, dispondo que seus serviços seriam exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, privatizando-se, assim, os tabelionatos e registros públicos. Segundo a Constituição (§ 1º do art. 236), uma

⁵ Paulo Aliende (2009, p. 102) prossegue dissertando sobre o tema, traçando o limite entre o serviço público e onde começa a gestão privada: "aquele vai até o reconhecimento de que se trata de função estatal e de que o Poder Público assume a posição institucional de garante da satisfação do interesse público, enquanto a gestão privada começa no gerenciamento administrativo, financeiro e de pessoal dos serviços delegados notariais e de registro, cuja autonomia está expressa no artigo 21 da Lei Federal n. 8.935/94 e se completa com o pleno exercício da atividade jurídica dos notários e dos registradores".

lei ordinária deveria regulamentar as atividades notariais. Sobreveio, conseqüentemente, a Lei 8.935, de 18 de novembro de 1994.

A delegação é um instituto perfectibilizado em um ato administrativo praticado pelo Poder Público em decorrência do seu poder discricionário, utilizado para atribuir competência a um órgão ou pessoa, ainda que não subordinados hierarquicamente ao ente delegante, quando for conveniente a este, em razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial, conforme profere o artigo 12 da Lei 9.784/99.

Ordinariamente, a delegação de serviços públicos para particulares é feita por contrato de Direito Público, pelas figuras da concessão ou permissão, as quais devem se pautar pelos princípios do art. 6º da Lei 8.987/95⁶.

A titularidade dos serviços públicos pertence ao Estado, a prestação, ao revés, poderá se dar, segundo o artigo 175 da Constituição Federal, de maneira direta pelo Poder Público (centralizada por meio dos seus órgãos) ou de maneira indireta (descentralizada por meio de criação de pessoa jurídica distinta integrante da Administração Indireta⁷ - delegação legal) ou sob regime de concessão ou permissão (descentralização negocial), sempre através de licitação.

A descentralização negocial, também denominada descentralização por colaboração, verificada quando há a transferência da execução do serviço público, por meio de ato ou contrato à pessoa jurídica de Direito Privado é que

⁶ Sobre o assunto, ver artigo intitulado “Delegações de Serviço Público”, de Alexandre Santos de Aragão (2008, p. 951-983).

⁷ Desconcentração é a distribuição interna de competências dentro da mesma pessoa jurídica; descentralização é a distribuição de uma pessoa para outra. Esta é política ou administrativa, sendo essa última territorial ou por serviços. A descentralização administrativa por serviços se verifica quando o Poder Público (União, Estado ou Município) cria uma pessoa jurídica de Direito Público ou Privado e a ela atribui a titularidade e a execução de determinado serviço público. Essa criação necessariamente se dará por meio de lei, defluindo na criação de uma das pessoas jurídicas da chamada Administração Indireta (autarquia, fundação, sociedade de economia mista ou empresa pública) ou recentemente, de consórcios públicos (art. 241, CF). Maria Sylvania Zanella Di Pietro (2008, p. 393) alerta ainda sobre outra espécie de descentralização existente, além da política e da administrativa: a por colaboração. “Descentralização por colaboração é a que se verifica quando, por meio de contrato ou ato administrativo unilateral, se transfere a execução de determinado serviço público a pessoa jurídica de direito privado, previamente existente, conservando o Poder Público a titularidade do serviço.”

origina os instrumentos de autorização, permissão e concessão de serviços públicos, cuja titularidade permanece com o Poder Público delegante. Vejamos.

Autorização de serviço público, espécie de autorização administrativa (além da autorização de uso e da autorização como ato de polícia), é, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2008, p. 215), “o ato administrativo unilateral e discricionário pelo qual o Poder Público delega ao particular a exploração de serviço público a título precário.” A Constituição Federal, nos incisos XI e XII do art. 21, menciona o instrumento de autorização como forma de exploração de serviços de competência da União; no entanto o art. 175 não o cita, advindo daí a fracassada tese de que serviço público não pode ser transferido ao particular mediante autorização⁸.

A Lei 8.987/95, em seu artigo 2º, inciso IV, define permissão de serviço público como “a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.” (BRASIL, 1995). *A fortiori*, José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 387):

Permissão de serviço público é o contrato administrativo através do qual o Poder público (permitente) transfere a um particular (permissionário) a execução de certo serviço público nas condições estabelecidas em normas de direito público, inclusive quanto à fixação do valor das tarifas.⁹

A necessidade de contrato é reforçada tanto pelo inciso I do parágrafo único do art. 175 da CF, o qual afirma que a lei tratará do “regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu *contrato* e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão” (BRASIL, 1988a, grifo nosso), quanto pelo art. 40 da Lei 8.987/95:

⁸ Para os defensores dessa tese os casos listados no artigo 21 da CF não caracterizam serviços públicos, mas sim atividades privadas de interesse público. Sobre o assunto ver Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2008, p. 215).

⁹ Não nos ateremos à diferenciação entre preço público e tarifa que parte da doutrina sustenta. Filiamo-nos a Roque Antônio Carrazza, Ricardo Lobo Torres, Kiyoshi Harada, dentre outros, que sustentam serem sinônimos tais vocábulos.

A permissão de serviço público será formalizada mediante *contrato* de adesão, que observará os termos desta Lei, das demais normas pertinentes e do edital de licitação, inclusive quanto à precariedade e à revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente. (BRASIL, 1995, grifo nosso).

A concessão de serviço público, conforme o art. 2º, inciso I, da Lei 8.987, de 1995, é a delegação de prestação de serviço, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado. Mais uma vez, José dos Santos Carvalho Filho (op. cit., p. 346, grifos do autor):

Concessão de serviço público é o contrato administrativo pelo qual a Administração Pública transfere à pessoa jurídica ou a consórcio de empresas a execução de certa atividade de interesse coletivo, remunerada através do sistema de tarifas pagas pelos usuários. Nessa relação jurídica, a Administração Pública é denominada de *concedente*, e, o executor do serviço, de *concessionário*.

A forma contratual é exigida no já referido art. 175, § ún., I, da CF e no art. 4º da Lei 8.987/95, *in verbis*: “a concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar os termos desta Lei, das normas pertinentes e do edital de licitação.” (BRASIL, 1995).

A doutrina distingue “serviço outorgado” de “serviço delegado”, sendo que aquele é transferido por lei e só por lei pode ser retirado ou modificado, e este tem apenas sua execução traspassada a terceiro, por ato administrativo (bilateral ou unilateral), pelo que pode ser revogado, modificado e anulado. Assim, delegação é menos que outorga, porque esta traz uma presunção de definitividade e aquela de transitoriedade.

Hodiernamente encontramos um movimento de “fuga para o direito privado” (ESTORNINHO, 1999), o moderno Direito Administrativo está em constante mutação e sua tendência é de cada vez mais se utilizar de instrumentos privados para assessorar o Poder Público. A gestão administrativa

exige maior agilidade e economia na gerência dos contratos (princípio da economicidade), denotando dessa maneira uma maior eficiência do Estado (princípio da eficiência), que é alcançada, por exemplo, por meio da utilização do instituto da delegação. Que não pode ser confundido com atividades fiscalizadas pelo Poder Público, pois estas são particulares e aquelas têm origem e natureza públicas, como bem alerta Hely Lopes Meirelles (2004, p. 81).

Delegação é outorga, a transferência, a outrem, do exercício de atribuições que, não fora por isto, caberiam ao delegante. Ou seja: os 'serviços' notariais e os de registro [...] correspondem, em si mesmos, a uma atividade estatal, pública. A circunstância de deveram (*sic*), por imperativo constitucional, ser desempenhadas por terceiros, longe de destituir-lhes tal qualidade, pelo contrário, confirma-lhes dita natureza, pois: 'Nemo transferre potest plus quam habet'. (MELLO, 2013, p. 2).

Infere-se por meio da leitura dos tipos de delegação, a distintividade encontrada na delegação invocada pelo art. 236 da Constituição Federal, a qual não se amolda a nenhum dos tipos de delegação tipificados no art. 175 da CF, justificando a diatribe encontrada na jurisprudência e doutrina sobre o tema.

Delegar, destarte, é passar funções e, desse modo, o Poder Público atribuirá a prática de certos ofícios de que detém titularidade a outra pessoa (jurídica ou não).

2.1.2 Da personalidade jurídica

Nas delegações típicas, a transferência de execução dos serviços públicos a pessoas jurídicas ou mesmo a consórcio de empresas perpassam a personalidade do ente delegante aderindo à do permissionário ou concessionário. Sendo pessoas jurídicas, sobre essas personalidades materiais recairão eventuais responsabilidades por danos ocasionados a usuários de seus serviços. O mesmo poderia se perguntar da responsabilidade dos titulares de notas e de registro, já que ao receberem a delegação assumem o arquivo público com seus livros e documentos (inclusive digitais) lá constantes.

Os titulares dos serviços delegados de notas e de registro, conforme anterior menção, são tabeliães de notas, tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos, tabeliães de protesto de títulos, oficiais de registro de imóveis, oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas, oficiais de registro civis das pessoas naturais e de interdições e tutela e oficiais de registro de distribuição (art. 5º, LNR). São esses profissionais os detentores da personalidade jurídica e não o cartório, local de prática do ofício notarial e registral, que não possui personalidade jurídica própria e autônoma.

O Ministro Eloy da Rocha na Representação (Rp) 891-GB julgada pelo STF afirmou que a serventia não tem caráter de empresa privada, valendo-se de Frederico Marques: “a serventia não é empresa, quer pelo objeto da atividade, quer pela relação jurídica existente entre o titular da serventia e o Estado.” (BRASIL, 1973b).

É comum a confusão em decorrência de que, para fins de declarações tributárias, as serventias notariais e registrais possuem cadastro nacional de pessoa jurídica – CNPJ. A Instrução Normativa RFB¹⁰ 1.183, de 19 de agosto de 2011, da Receita Federal, ordena a sua inscrição, nos termos do seu art. 5º: “são também obrigados a se inscrever no CNPJ: [...] IX - serviços notariais e de registro (cartórios), de que trata a Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994, inclusive aqueles que ainda não foram objeto de delegação do Poder Público.” (RECEITA FEDERAL, 2011).

Devido à edição da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, (RECEITA FEDERAL, 2009), desde 1º de janeiro de 2010, os titulares de cartório estão obrigados a se matricular no Cadastro Específico do INSS (CEI) para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias de seus empregados, nos termos dos artigos 17, II, “b”; 19, II, “g”. Assim, a nova matrícula no CEI está vinculada ao cadastro de pessoas físicas do titular e não mais ao CNPJ.¹¹

¹⁰ “A própria Secretaria da Receita Federal já reconheceu, por meio do inciso VII, do §3º, do artigo 12, da Instrução Normativa nº 200, de 13 de setembro de 2002, hoje revogada, que as serventias não possuem personalidade jurídica.” (CASTRO, 2009, p. 129).

¹¹ Os cartórios têm, portanto, as contribuições previdenciárias e as do FGTS vinculadas ao CNPJ apenas até 31/12/2009; desde então passaram a ser vinculadas ao CPF e à matrícula CEI.

Os cartórios são, portanto, entes despersonalizados, “não são pessoas, nem sequer materiais, nem sequer formais, nem tampouco uma universalidade de bens” (COELHO, 2008, p. 114), conforme aponta de maneira peremptória o Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Processo Civil. Cartório De Notas. Pessoa Formal. Ação Indenizatória. Reconhecimento De Firma Falsificada. Ilegitimidade Passiva. O tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. (BRASIL, 2007).

O intocável voto do Dr. Rafael E. Pugliese Ribeiro, juiz Relator da 6ª Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, aborda o tema de maneira clara:

2. Relação de emprego. A atividade notarial e de registro é fundamentalmente pública, não privada. O que o art. 236 da CF/88 afirma é exatamente isso. A atividade pública é exercida, por delegação, em caráter privado. Não será exato supor que um notário (como também um Oficial de Registro) possa lavrar um ato-tipo de certificação com fé pública, exercendo atividade privada. Os seus atos são essencialmente administrativos (portanto não privados), passíveis de impugnação pela via administrativa.

Não é por outra razão que o art. 236, § 2º, da CF/88, determina que a "lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, oficiais de registro e seus prepostos", vale dizer: a responsabilidade das pessoas (notários e oficiais de registro), numa clara dissociação da pessoa do Oficial com a unidade de lotação (Cartório).

Cartório não exerce atividade comercial, não apropria capital de giro, não gera bens ou serviços privados, não é categoria econômica. Cartório não tem fundo de comércio. O Oficial do Cartório não é dono dos livros de lançamentos, não tem clientela (na acepção própria que o comércio emprega ao termo), nem tem a liberdade para dispor sobre o que e como registrar. Além disso, não será exato afirmar que o Oficial Maior é "dono" do Cartório, ou que o tenha adquirido pela aplicação de dinheiro seu, com aquisição de um fundo de comércio que não existe. Não há, enfim, desempenho de uma atividade empreendedora (própria da atividade privada), nem aplicação de capital sob a condição de risco do negócio. Toda a sua atividade é controlada pelo poder público (o Judiciário; CF/88, art. 236, § 1º). A outorga de delegação é, também, ato complexo, que exige aprovação em concurso público (público, enfatize-se), além da individualização do agente delegado, da função delegante e da serventia por onde se fará passar a delegação.

Dispondo a norma constitucional que a atividade cartorial é fiscalizada pelo Poder Judiciário (CF, art. 236, § 1º), deixa a ver que a função delegada é oriunda do Judiciário. A atividade notarial é conferida pela Constituição Federal ao Poder Judiciário de cada estado da Federação (e ao Distrito Federal), e é este Poder Judiciário que se incumbem da delegação, com a óbvia incumbência de fiscalizar o agente delegado.

Essas considerações põem em relevo a circunstância de que o réu não pode ser considerado "empregador" (CLT, art. 2º), nem a ente assim equiparado (CLT, art. 2º, § 2º). E, mesmo sob a ótica da nova Lei Federal 8.953/94, são o notário e os Oficiais de Registro quem podem contratar sob o regime trabalhista. O vínculo de emprego, sob a nova disposição legal, é formado *intuitu personae*, com a pessoa física do notário ou do Oficial.

[...]. (SÃO PAULO, 2002).

E assim sendo, a pessoa física, o titular do ofício é quem exercerá a atividade notarial e registral de forma pessoal e permanente (art. 28 LNR)¹², sob sua inteira e ilimitada responsabilidade.

2.1.3 Da personalidade na responsabilização pelos serviços

A Lei dos Registros Públicos, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1976, traçou em seu artigo 28¹³ a responsabilidade subjetiva dos oficiais de registro por atos praticados por eles ou por qualquer de seus prepostos.

Em 1988, com o advento da Constituição Federal, a responsabilidade desses agentes públicos foi regida pelo seu art. 37, § 6º¹⁴, deflagrando uma responsabilidade objetiva contra o Estado e subjetiva contra o titular da serventia notarial ou registral:

À vista do que determina o art. 37, § 6º, da Constituição e da interpretação dada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal quanto à natureza da relação entre o delegado notarial ou registrário e o Estado, este responde, nos termos da responsabilidade objetiva, tendo direito regressivo contra o titular do serviço em caso de dolo ou culpa. (CENEVIVA, 2010, p. 209).

¹² Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei. (BRASIL, 1994a).

¹³ Art. 28. Além dos casos expressamente consignados, os oficiais são civilmente responsáveis por todos os prejuízos que, pessoalmente, ou pelos prepostos ou substitutos que indicarem, causarem, por culpa ou dolo, aos interessados no registro. (BRASIL, 1973a).

¹⁴ Art. 37, § 6º, CF- As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. (BRASIL, 1988a).

Posteriormente, em 1994, editou-se a Lei 8.935. Essa lei introduziu a responsabilidade objetiva para o delegado extrajudicial frente aos usuários de seus serviços e uma responsabilidade subjetiva dos prepostos perante ele, como se vê: “art. 22, LNR - os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.” (BRASIL,1994a).

Para a execução das funções, os notários e os registradores poderão contratar escreventes de remuneração livre e de regime celetista (art. 20, LNR). A remuneração dos empregados é livremente ajustada e sob o regime da legislação do trabalho, sendo divididos, conforme Walter Ceneviva (2010, pp. 190-202) em: “auxiliar”, que é o empregado contratado para serviços gerais, com ou sem capacitação técnica para o ofício registrário ou notarial; “escrevente”, que é o empregado com capacitação técnica para o serviço – e aqui o autor faz a ressalva de que este não poderá lavrar testamentos no caso do Tabelionato de Notas (fulcro no § 4º do art. 20 da LNR); “escrevente substituto”, que é o empregado com capacitação técnica plena, habilitado a praticar simultaneamente com o titular todos os atos da atividade tabelioa; e “escrevente encarregado”, que é um dos substitutos que supre o titular em suas ausências e impedimentos. Havendo extinção da delegação o substituto mais antigo assumirá a responsabilidade frente à serventia (art. 39, § 2º, LNR)¹⁵.

Até 1997, não havia dúvidas sobre a aplicação desse artigo para todos os serventuários extrajudiciais; não obstante, com a promulgação da lei específica dos tabelionatos de protestos – a Lei 9.492/97 – muitos passaram a defender, com fulcro no seu artigo 38¹⁶, a responsabilidade subjetiva para os tabeliães de protesto, além do direito de regresso contra os prepostos já estipulado pela Lei 8.935/94.

¹⁵ Art. 39, § 2º Extinta a delegação a notário ou a oficial de registro, a autoridade competente declarará vago o respectivo serviço, designará o substituto mais antigo para responder pelo expediente e abrirá concurso. (BRASIL, 1994a).

¹⁶ Art. 38. Os Tabeliães de Protesto de Títulos são civilmente responsáveis por todos os prejuízos que causarem, por culpa ou dolo, pessoalmente, pelos substitutos que designarem ou Escreventes que autorizarem, assegurado o direito de regresso. (BRASIL, 1997a).

A maioria dos tribunais¹⁷ entendeu, entretanto, que a Lei 8.935/94, além de ser lei geral¹⁸, devendo ser aplicada a todos os serventuários em prol do princípio

¹⁷ *Ementa*: APELAÇÃO CÍVEL. RESPONSABILIDADE CIVIL. 1. DAS PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO E DE AUSÊNCIA DE CAUSA DE PEDIR. Preliminares examinadas com o mérito, pois os argumentos que as fundamentam se confundem com a alegação de ausência de responsabilidade direta do Estado pelos atos praticados pelo tabelião. 2. ATO ILÍCITO PRATICADO POR TABELIÃO. APROPRIAÇÃO DE VALORES. RESPONSABILIDADE DO ESTADO APENAS SUBSIDIÁRIA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA INSOLVÊNCIA DO TABELIÃO. A responsabilidade do tabelião, na condição de delegatário de serviço público, por qualquer prejuízo causado no exercício da função, é pessoal e objetiva, respondendo o Estado, que concedeu a delegação, apenas subsidiariamente - CF, art. 236; Lei nº 8.935/94, art. 22; Lei nº 9.492/97, art. 38. Assim, não restando comprovada a alegação de insolvência do tabelião, a improcedência da ação é medida impositiva. Inteligência do art. 333, I do Código de Processo Civil. PRELIMINARES AFASTADAS. APELAÇÃO PROVIDA. UNÂNIME. (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

PROCESSO Nº 2012/11002 - SÃO PAULO - JOELCIO ESCOBAR - Advogados: NARCISO ORLANDI NETO, OAB/SP 191.338 e HELIO LOBO JUNIOR, OAB/SP 25.120

DECISÃO: [...] Por erro interno, deixou de comunicar ao Juízo interessado o teor da nota devolutiva. Em virtude disso, o réu da ação penal alienou o imóvel.

Ao receber solicitação de informações a respeito do destino da ordem de sequestro, o Oficial requalificou de ofício o título e procedeu ao registro.

Evidente a falha na prestação do serviço. Falha derivada de deficiência na orientação e fiscalização do Delegado em relação aos atos praticados por seus prepostos. O responsável pela erronia havia sido recentemente promovido para o setor de recebimento e direcionamento de títulos. Precisaríamos estar monitorado, exatamente para que seus préstimos não lesassem terceiros e cumprissem a vocação ínsita da instância registária (*sic*), que é propiciar a possível segurança jurídica.

[...] Extrai-se da jurisprudência desta CGJ uma série de precedentes conducentes à punição. Citem-se, v.g., a) descumprimento de ordem judicial que vedou determinado registro - CG 2010/216477; b) preposto que erra na lavratura de escritura - CG 2009/74201; c) preposto que cobra emolumentos em excesso - CG1273/96; d) preposto que não recolhe custas, tributos e FGTS ao lavrar escritura; e) preposto que abre cartão de firma falso, permitindo reconhecimento de assinatura em falsas autorizações para obtenção de passaporte e viagem dos filhos - CG 1883/99; f) preposto que recolhe o valor do ITBI na lavratura da escritura, mas não recolhe o tributo e se apropria do dinheiro - CG 2010/144520 e CG 123/07; g) falha na busca de certidão de nascimento determinada por magistrado - CG 885/04; h) preposto que lavra escritura com base em procuração falsa - CG 2010/47861; i) lavratura de escritura com base em procuração de outorgante falecido - CG 2011/614; j) protesto irregular em virtude de equívoco do escrevente ao qualificar o título - CG 180/96.

Todas essas hipóteses são de Delegados sancionados disciplinarmente por atos de seus prepostos.

A Corregedoria não pode acenar com uma política de impunidade por má prestação de serviço. A delegação dos serviços chamados extrajudiciais foi uma solução *sui generis* do constituinte de 1988 e trouxe um plus de relevância ao delegado, que tem iniciativa para gerir a serventia em caráter privado e com as melhores técnicas hábeis a assegurar o melhor serviço. Em contraprestação, foi intensificada sua responsabilidade. A maiores poderes, correspondem maiores obrigações.

Ao reconhecer o equívoco e tomar providências para minimizar o dano, o Oficial agiu adequadamente. Mas isso não elimina a sua responsabilidade. O erro poderia ter sido evitado com uma diligência mais efetiva em relação a servidor em prático período de prova. Se o funcionário era efetivamente diligente e capaz, não teria havido erro. Se não era - e o equívoco é primário, não poderia ter ocorrido - houve falha na má seleção, deficiente orientação e negligente supervisão exercida pelo Oficial.

da igualdade, é a lei específica autorizada pela Constituição Federal a disciplinar a "responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos", conforme texto do § 1º do art. 236 da CF, configurando, desse modo uma responsabilidade objetiva também aos tabeliães de protesto.

Todavia, a responsabilidade subsidiária do Estado não é de todo afastada, forte no artigo 37, § 6º da CF e no artigo 43 do CC¹⁹, já que os serventuários são agentes públicos delegados e, assim sendo, o Estado tem o dever de fiscalização, pois foi ele o delegante. Sobre esse ponto discorre Yussef Said Cahali (2007, p. 254):

Tratando-se de cartórios e tabelionatos oficializados, seus servidores e integrantes estão naturalmente investidos de uma função pública e, por força de subordinação funcional direta, os atos por eles praticados a dano de particulares engendra a responsabilidade civil do Estado.

Não é diferente a jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CARTÓRIO NÃO OFICIALIZADO. ATIVIDADE DELEGADA. ART. 22 DA LEI 8.935/1994. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO TABELIÃO E SUBSIDIÁRIA DO

[...] O Delegado é sempre responsável por tudo aquilo que ocorre dentro da unidade que lhe incumbe gerir. Não pode se escudar em falha alheia. Esse o sistema instaurado pela Constituição de 1988 e pela Lei 8.935/94. A autonomia com que o titular da serventia foi premiado, para administrar como bem queira a unidade, merece como contraprestação a exigência de um nível ótimo de excelência. O padrão de eficiência deve ser uma busca permanente, não apenas porque é direito do usuário exigí-la, mas também porque toda e qualquer imperfeição será carreada a quem assumiu os encargos de exercer essa delegação.

[...] São Paulo, 29 de março de 2012. *JOSÉ RENATO NALINI*, Corregedor Geral da Justiça. (SÃO PAULO, 2012).

¹⁸ Defende-se a prevalência da lei geral (Lei 8.935/94), contrariando a regra da lei de introdução das normas do direito brasileiro (Dec. Lei 4.657/1942), na qual a lei especial prevaleceria sobre a lei geral. Acautela-se nos princípios, primordialmente no da igualdade, pois seria incongruente um tabelião de notas responder objetivamente, com fulcro no artigo 22 da Lei 8.935/94 e um tabelião de protestos responder subjetivamente, com fulcro no artigo 38 da Lei 9.492/97, notários que são, profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial (art. 3º, LNR), com iguais capacitações: dar forma jurídica a vontade das partes, intervir de forma imparcial nos atos aos quais as partes querem dar forma legal ou autenticidade, com expedição de cópias fidedignas e autenticar fatos (art. 6º, LNR).

¹⁹ Art. 43. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo. (BRASIL, 2002a).

ESTADO. DESNECESSIDADE DE DENUNCIÇÃO À LIDE. DANO MORAL. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SÚMULA 83/STJ. (BRASIL, 2009a).

Possuindo responsabilidade objetiva, os titulares das serventias extrajudiciais serão responsáveis pelos prejuízos causados aos usuários dos seus serviços, independente de perquirição de culpa, analisando-se tão somente o ato, o dano e o nexos causal. Admitem-se, todavia, excludentes, mas o ônus da prova é dos titulares que agem em nome do Estado.

Entretanto, quando se tratar de cartórios oficializados - apreendem-se estes os não privatizados, segundo o artigo 32 do ato das disposições constitucionais transitórias - ADCT²⁰, ou mesmo vagos ou em regime de intervenção, ou seja, quando há a extinção ou perda da delegação, caso em que o substituto²¹ mais antigo assumirá o serviço notarial ou de registro (art. 39, § 2º, LNR) - urge responsabilizar o Estado que terá direito regressivo frente ao serventuário ou empregado culpado. Na ementa do mesmo julgamento adrede citado: “6. Em se tratando de atividade notarial e de registro exercida por delegação, tal como in casu, a responsabilidade objetiva por danos é do notário, diferentemente do que ocorre quando se tratar de cartório ainda oficializado. Precedente do STF.” Também o entendimento do Supremo Tribunal Federal em Recurso Extraordinário (RE) de Relatoria do Ministro Marco Aurélio:

RESPONSABILIDADE OBJETIVA – ESTADO – RECONHECIMENTO DE FIRMA – CARTÓRIO OFICIALIZADO. Responde o Estado pelos danos causados em razão de reconhecimento de firma considerada assinatura falsa, em se tratando de atividade cartorária exercida à luz do artigo 236 da Constituição Federal, a responsabilidade objetiva é do notário, no que assume posição semelhante à das pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços públicos - § 6º do artigo 37 também da Carta da República. (BRASIL, 2000c).

²⁰ Art. 32. O disposto no art. 236 não se aplica aos serviços notariais e de registro que já tenham sido oficializados pelo Poder Público, respeitando-se o direito de seus servidores. (BRASIL, 1988a).

²¹ Os designados não são particulares em colaboração com o Poder Público, tampouco titulares; atuam unicamente para assegurar a continuidade do serviço e, por agirem em nome do Estado, faz com que este responda diretamente perante danos ocasionados a terceiros por atos daquele. (RIBEIRO, 2009, p. 110-111).

À medida que a responsabilidade dos titulares das serventias notariais e registrais é objetiva, pessoal e ilimitada, é impossível a comparação destes com entes que possuem personalidade jurídica própria, tal como sociedades simples ou empresárias.

Ademais a fé-pública (art. 3º, LNR), característica de credibilidade e certeza, inerente a essa função, é pessoalíssima: “a fé-pública notarial é de caráter pessoal. Logo, atestação notarial é da responsabilidade exclusiva do signatário.” (PEDROTTI, 1990, p. 186).

Já sob a égide da Constituição Federal de 1988, o Ministro Maurício Corrêa, no julgamento do RE 17.8236-RJ, assegurou: “público continua a ser o serviço exercido pelos notários, pelos oficiais de registro e de seus prepostos, dado que a relação entre o serventuário e o particular, informada pelo caráter da autoridade, é revistada pelo Estado de fé pública.” E, segue afirmando:

A presunção de veracidade (fé pública) é prerrogativa inerente ao poder público, presente em todos os atos do Estado, qualquer que seja a sua natureza. Esse atributo distingue o ato administrativo do ato de direito privado praticado pela própria Administração. E a delegação do Poder Público ao particular, para executar atividades típicas do Estado, não afasta a natureza de ‘serviço público’ [...]. (BRASIL, 1996a).

Pacificada a ingerência do Direito Público nos serviços de notas e de registro, cabe agora verificar se são eles serviços públicos.

2.2 DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS

A doutrina de Direito Administrativo, Direito Público por excelência, denomina serviço público como: “todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado.” (MEIRELLES, 2004, p. 320). A seu turno, Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2001, p. 125), didaticamente, discorre que serviço público, atualmente são as atividades prestadas diretamente pelo Estado ou que este o assegure, seja

através de delegatários legais (sem interferência de qualquer órgão ou entidade), seja através de delegatários administrativos, modalidade de colaboração pelo setor privado.

Poderíamos inferir, com os excertos acima e atrelados à questão da delegação, que a natureza jurídica do serviço prestado por notários e registradores seria a de serviço público.

Porém o Ministro Carlos Ayres Britto (BRASIL, 2008a), em seu voto proferido no julgamento da ADI 3.089/DF, afastou essa qualificação, ao afirmar que tais serviços são atividades de natureza pública:

Caracterizam-se como função pública a exemplo das funções de legislação, justiça, diplomacia, defesa nacional, segurança pública, trânsito, controle externo e tantos outros cometimentos que, nem por ser de exclusivo senhorio estatal, passa a se confundir com serviço público.

Imprescindível, portanto uma melhor análise do conceito de serviço público.

2.2.1 Serviço de Notas e de Registro como serviço público

Alexandre Santos de Aragão (2008, p. 120), na busca de um conceito de serviço público, adverte que este é uma consequência da própria história, e a Constituição Federal não se utiliza precisamente da nomenclatura:

Ora se referindo a serviços públicos em sentido apenas econômico, como atividades da titularidade do Estado que podem dar lucro (ex., arts. 145, II, e 175), ora como sinônimo de Administração Pública (ex., art. 37), ora para tratar do serviço de saúde prestado pelo Estado (ex. art. 198). Outras vezes se refere apenas a 'serviços' (ex., art. 21) e a 'serviços de relevância pública' (ex., arts. 121 e 197). (Ibid., p. 144).

Como não poderia ser diferente, a jurisprudência também oscila e não elabora um conceito de serviço público de aplicação geral; a doutrina, então, tergiversa e varia.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2008, p. 90, grifos da autora) adverte que, na busca de um conceito, os doutrinadores ora se utilizam de uma definição ampla, ora, restrita, todavia calcados em três elementos: “o *material* (atividades de interesse coletivo), o *subjetivo* (presença do Estado) e o *formal* (procedimento de direito público).”

O conceito de Hely Lopes Meirelles, antes exposto, ao se referir à “Administração”²², e não ao “Estado”, exclui do conceito de serviço público as atividades legislativa e jurisdicional, contemplando apenas a atividade administrativa.

No sentido estrito, serviços públicos seriam as atividades exercidas pela Administração Pública com exclusão das já citadas funções legislativa e jurisdicional, bem como as diferenciando do poder de polícia. Outro conceito estrito é o patrocinado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 671):

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Criticando esse conceito, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2008, p. 92) afirma ser ele muito estrito ao considerar somente os serviços “fruíveis diretamente pelos administrados”, esquecendo-se o autor dos indiretamente, tais quais os serviços administrativos. Enfim, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (ibid., p. 94) elabora o seu próprio conceito, considerando serviço público “toda atividade

²² Administração pública possui dois sentidos: a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer a função administrativa em qualquer um dos Poderes - Legislativo, Executivo e Judiciário; b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo. Já, Estado é pessoa jurídica territorial soberana, cujos poderes são o Legislativo, o Executivo e o Judiciário (art. 2º, CF) os quais exercem função legislativa, administrativa e jurisdicional. Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 30) define função do Estado ou: “função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica”.

material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público.” Esse conceito também é considerado estrito, já que trata apenas de "atividade material".

Com a privatização da maioria dos serviços públicos o conceito de serviço público tido até então restou insuficiente, em resultado da aniquilação do critério subjetivo, pois atualmente não são somente pessoas jurídicas públicas que exercem serviço público, tendo muitos doutrinadores considerado isso uma crise²³ e outros uma evolução²⁴. Do mesmo modo, o critério formal foi atingido, já que o regime jurídico envolvido nem sempre é exclusivamente público²⁵.

Para José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 305) serviço público é “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade.” Nesse sentido é o pensamento de Odete Medauar (2012, p. 348): “o serviço público apresenta-se como uma dentre as múltiplas atividades desempenhadas pela Administração, que deve utilizar seus poderes, bens e agentes, seus atos e contratos para realizá-lo de modo eficiente”.

Alexandre Santos de Aragão (2008, p. 157) após demonstrar a dificuldade encontrada na conceituação de serviço público, assim a elabora:

Serviços públicos são as atividades de prestação de utilidades econômicas a indivíduos determinados, colocadas pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou remuneradamente, com vistas ao bem-estar da coletividade.

²³ Marçal Justen Filho (2005, p. 493).

²⁴ Dinorá Adelaide Musetti Grotti (2003, p. 53).

²⁵ Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2001, p. 126, grifos do autor) defende partir-se dos critérios referenciais: o quem, o quê e o como. “O *quem*, o critério subjetivo, em que se proporia a substituição da Administração pelo próprio Estado; o *quê*, o critério objetivo material, que passaria a referir-se às atividades que tenham por fim a satisfação de necessidades da sociedade, seja, singular sejam coletivamente assim por lei consideradas, e o *como*, o critério objetivo formal, que indicaria a existência de um certo regime jurídico próprio aplicável, embora não mais necessariamente de direito público.”

Percebe-se, portanto, pelos conceitos expostos, pontos de similitudes: hoje, serviço público é uma atividade que pode tanto ser prestada pelo próprio Estado quanto por pessoas que façam as vezes dele, sob um regime não necessariamente único de Direito Público para suprir necessidades dos administrados.

Em contraponto, há dessemelhanças, as quais elencamos em três: a) o conceito restrito de Hely Lopes Meirelles, como já referido, traz como serviço público apenas aquele prestado pela Administração, desse modo, afasta as funções legislativa e jurisdicional; b) o conceito restrito de Celso Antônio Bandeira de Mello, conforme já destacado, considera somente os serviços fruíveis diretamente pelos administrados, rechaçando dessa feita, os serviços administrativos, bem como aceita somente atividades materiais como típicas de serviço público; c) o conceito restrito de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, outrora salientado, também considera somente as atividades materiais.

Se partirmos de uma concepção ampla (aquela apregoada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, José dos Santos Carvalho Filho, Odete Medauar e Alexandre Santos de Aragão), obrigatoriamente os serviços cartorários serão considerados serviços públicos, já que são uma atividade prestada por *delegado* do Estado, sob o alcance predominantemente do regime de *Direito Público (longa manus* do Estado, exercido em caráter privado), com finalidade de satisfazer *necessidade* da coletividade (autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos). Do mesmo modo, se tomarmos o conceito estrito de Hely Lopes Meirelles, pois é serviço de natureza administrativa (art. 1º, LNR) prestado por delegado, sob normas e controle estatais, para satisfazer necessidades da coletividade.

Não obstante se trilharmos o caminho da acepção estrita, nos expoentes de Celso Antônio Bandeira de Mello e Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ditos ofícios não serão considerados serviços públicos, já que as atividades exercidas não são apenas atividades materiais, mas também jurídicas.

Em didático ensino, Luís Roberto Barroso (2014, grifo do autor) vislumbra quatro categorias de serviços públicos, enquadrando os serviços notariais e registrais como uma delas:

(i) O primeiro regime é aquele em que apenas o Poder Público, com exclusividade, pode prestar determinados serviços, caso típico dos serviços públicos inerentes (como defesa nacional, diplomacia, segurança pública, prestação de jurisdição, atividade legislativa, dentre outros). Não se cogita, ao menos no estágio ideológico atual, de particulares assumindo essa espécie de serviço.

(ii) A segunda possibilidade constitui a regra geral em matéria de serviços públicos, prevista no art. 175 da Constituição e reproduzida quando da previsão de vários serviços específicos. Por este regime, o Estado pode explorar diretamente o serviço *ou* delegar sua execução aos particulares por meio de concessão, permissão ou autorização, sempre através de licitação. A decisão a esse respeito estará na esfera infraconstitucional.

(iii) A terceira possibilidade prevista pela Constituição é a da prestação conjunta do serviço pelo Estado e pelos particulares. Nessa hipótese, porém, diversamente do que se passa com a regra geral do art. 175, a execução dos serviços pela iniciativa privada dependerá, no máximo, de uma licença - ato administrativo vinculado - uma vez atendidas as exigências legais. É o caso dos serviços de educação (CF, art. 209), saúde (CF, art. 199) e previdência (CF, art. 201 e seguintes). A própria Constituição delega aos particulares a prestação desses serviços e o legislador infraconstitucional não poderá obstruir essa faculdade.

(iv) O último regime constitucional acerca da prestação de serviços públicos é aquele em que a Constituição atribui ao particular, de forma direta, mediante concurso público, e com exclusão do Poder Público, o desempenho da atividade. É o que se passa com os serviços notariais e de registro, nos termos do art. 236 da Carta em vigor.²⁶

A contenda da natureza jurídica dessas prestações não é nova. O Ministro Néri, em voto na ADI 2.415-9/SP (BRASIL, 2001), já clamava por um posicionamento da Corte: que seriam “segundo uns, serviços; segundo outros, [são] apenas funções notariais ou de registro -, ou seja, seriam simples atividades públicas, na expressão da Constituição: serviços desempenhados de forma privada”.

²⁶ Segue o autor (BARROSO, 2014, grifos do autor) afirmando que: "o intérprete da Constituição deve partir da premissa de que todas as palavras do Texto Constitucional têm uma função e um sentido próprios. Não há palavras supérfluas na Constituição, nem se deve partir do pressuposto de que o constituinte incorreu em contradição ou obrou com má técnica. Menos ainda se deverá considerar que a utilização ou não de determinado conjunto de palavras não produza, afinal, qualquer diferença no sentido das normas examinadas. Assim, se o constituinte previa a alternativa 'prestação direta pelo Poder Público' em todas as ocasiões em que tratou da execução de serviços públicos por particulares, a omissão deliberada a essa referência deve conduzir à conclusão de que, nessa hipótese, o constituinte decidiu não franquear a possibilidade de escolha ao Poder Público. Trata-se de um *silêncio eloquente*, que tem um significado claro: o de que o próprio constituinte já decidiu que os serviços notariais e de registros devem ser prestados apenas por particulares".

Carlos Ayres Britto, em decisão²⁷ anterior à ADI 3.089, já havia se pronunciado no sentido de não entrever os serviços cartorários como serviços públicos, pois estes ao serem repassados à iniciativa privada prescindiriam de contrato de permissão ou de concessão assinado por empresas. A leitura feita por Carlos Ayres Britto, refutando a classificação dos serviços de notas e de registro como serviços públicos aduziu, basicamente, como argumento, o fato destes serem exercidos baseados no art. 175 da CF, por meio de contrato de delegação ou concessão públicos, com fiscalização do Poder Executivo e remunerados por preços públicos, ao passo que os serviços notariais e de registros são exercidos com base no art. 236 da CF, por meio de delegação mediante concurso de provas e títulos, com fiscalização do Poder Judiciário (§ 1º, art. 236, CF)²⁸ e remunerados por meio de taxas²⁹.

Se por um lado tais serviços se diferenciam das típicas concessões, em muito se aproximam, como aponta Aliende Ribeiro:

a. O aspecto regulamentar, tal qual existe na concessão. *b.* A outorga de prerrogativas públicas do delegado. *c.* A submissão do delegado aos princípios que informam a execução de serviços públicos, como os da continuidade do serviço, mutabilidade do regime jurídico, igualdade dos usuários, universalidade, uniformidade, adequação, eficiência e modicidade. *d.* O reconhecimento de poderes à Administração concedente (no caso o Judiciário), como intervenção, uso compulsório de recursos humanos e materiais do delegado, controle, fiscalização e poder de aplicar sanções. *e.* A natureza pública dos bens do delegado afetados à prestação do serviço. *f.* Responsabilidade civil regida por normas publicísticas. *g.* Efeitos trilaterais da delegação de serviço público: sobre o poder outorgante, o delegado e os usuários.

Todo o narrado ratifica o posicionamento uníssono da doutrina em afirmar que a delegação inserta no artigo 236 da Constituição Federal é uma delegação

²⁷ RE 397.094/DF. (BRASIL, 2006a).

²⁸ Art. 236, § 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. (BRASIL, 1988a).

²⁹ Lembra ainda Marçal Justen Filho (2000, p. 276) que: "a existência de remuneração promovida ou assegurada pela Administração Pública desnatura a concessão. Somente será viável a outorga de concessão na medida em que seja cabível, pela configuração da atividade a ser explorada, a percepção de receita pelo concessionário de modo desvinculado da Administração Pública".

sui generis ou, nas palavras de Calos Ayres Britto, proferidas no julgamento da ADI 2.602/MG (BRASIL, 2005a), “um *tertium genus*”, diga-se uma atividade diferente das demais esculpidas no ordenamento jurídico. Porém esse fato não retira dessa delegação a qualidade de serviço público. Dúvidas podem surgir sobre a qualidade do agente prestador, se é ele considerado um servidor público nos termos da lei ou não.

2.2.2 Serventuários de notas e de registros como agentes públicos e não como servidores públicos

Toda pessoa física vinculada de maneira transitória ou definitiva ao exercício de uma função pública³⁰ é considerada agente público; é o elemento físico; o preposto da Administração. Este se subdivide em: agentes políticos, agentes honoríficos, agentes delegados, agentes credenciados e agentes administrativos, que, por sua vez, se subdividem em: militar, servidor público, empregado público e agente temporário. (MEIRELLES, 2004, p. 79-80).

Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello distribuem os notários e os registradores como particulares em colaboração com o Poder Público, ou seja, uma subespécie do gênero “agentes públicos”.

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 as normas do estado e sob a permanente fiscalização do delegante [...] constituem uma categoria à parte de colaboradores do Poder Público. (MEIRELLES, 2004, p. 80).

Dentro dessa categoria de “colaboradores”, Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 252-253)³¹ abre uma subclassificação³², enquadrando os notários

³⁰ Lembra-se que função pública, segundo Marcus Cláudio Acquaviva (2000, p. 668) é “atividade de natureza pública exercida por agente servidor público ou não”. É, portanto, encargo atribuído a órgãos, cargos ou agentes, sempre vinculado ao interesse público e delimitado por norma legal.

³¹ Do mesmo pensar Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2008, p. 491).

e registradores como “delegados de função ou ofício público”, ressaltando que estes não se confundem com os concessionários e permissionários, pois nestes a atividade desempenhada é material³³ e naqueles jurídica. E segue o ator afirmando que a delegação não se confunde com uma simples habilitação, ou seja, ato meramente recognitivo de atributos pessoais para o desempenho de tais funções. A habilitação aferida em concurso público é pressuposto para a investidura, já que a delegação propriamente dita é ato sucessivo ao concurso no qual adjudica um serviço a dado sujeito, perdendo-a somente nas hipóteses elencadas no artigo 35 da Lei 8.935/94³⁴.

Agentes públicos são pessoas que exercem função estatal e, dentro desse grande grupo, há várias espécies, dentre elas o servidor público e o delegado, que com aquele não se confunde. Ainda de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 245, grifos do autor): “dois são os requisitos para a caracterização do agente público: um, de ordem *objetiva*, isto é, a natureza estatal da atividade desempenhada; outro, de ordem *subjetiva*: a investidura nela.” A seu turno, Rafael Maffini (2008, p. 247) adjetiva os notários e os registradores de agentes delegados, os quais:

[...] têm uma relação jurídica híbrida que coliga características de servidores públicos (ingresso por concurso público, submissão a um regime disciplinar, etc.) e de concessionários de serviços públicos (ex: responsabilidade objetiva, administração da serventia por sua conta e risco etc.)

Filiamo-nos ao pensamento externado pelo estimado Mestre, muito embora façamos algumas considerações: por certo que a delegação de notas e de

³² Para o autor os “particulares em colaboração com a Administração” são os: a) requisitados, tal quais jurados, os que prestam serviço militar; b) gestores de negócio público, ou seja, os que por vontade própria assumem gesta da coisa pública; c) contratados por locação civil de serviços, tal qual advogado; d) concessionários e permissionários de serviços públicos, os típicos do Direito Administrativo; e) delegados de função ou ofício público, que são os notários e os registradores.

³³ Atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestada pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público.

³⁴ Art. 35. A perda da delegação dependerá: I - de sentença judicial transitada em julgado; ou II - de decisão decorrente de processo administrativo instaurado pelo juízo competente, assegurado amplo direito de defesa. (BRASIL, 1994a).

registro possui características que a aproxima dos servidores públicos, do mesmo modo em relação à concessão (e aqui também no fato da não precariedade), o que não afasta a aproximação também com o instituto da permissão, que muito embora precária, tem sua atuação pautada no risco do empreendimento e é delegada a *pessoas físicas* ou jurídicas, ao passo que a concessão é dada somente a *pessoas jurídicas ou consórcio delas*.

As praxes desempenhadas nos ofícios e serventias de notas e registros são típicas atividades jurídico-administrativas, pois, se por um lado não são atividades de Administração Pública, já que os notários e registradores não integram a Administração Pública³⁵, por outro, não são atividades jurisdicionais, uma vez que também não integram o Poder Judiciário.³⁶

Há, entretanto, quem defenda que os serviços de notas e de registros fazem parte da jurisdição voluntária, o que, na sua essência, não é atividade jurisdicional típica, mas mais uma atividade administrativa, já que repousa sobre interesses e situações não conflitivas. Nesse ponto, assemelha-se à função de notas e de registro, tanto que parte das hipóteses que figuravam no Código de Processo Civil como procedimentos especiais de jurisdição voluntária passaram para a competência das serventias extrajudiciais (arts. 1.120 e ss. e 1.112, VI, CPC). Em verdade, o que temos é outra espécie de administração pública de interesses privados, ou seja, essa tutela administrativa exercida pelo Estado nos interesses privados se apresenta através da jurisdição voluntária (exercida no foro judicial) e da função notarial e registral (exercida no foro extrajudicial). (COMASSETTO, 2002, p. 119).

Afora o fato da autonomia, poder-se-ia enquadrá-los em uma função atípica do Judiciário, uma vez que a fiscalização é encargo desse Poder (art. 236, § 1º, CF; arts. 37-38, LNR), a promoção dos concursos da área, a nomeação³⁷,

³⁵ Refere-se à Administração no sentido instrumental amplo, circunscrita à Administração direta (constituída pelos entes políticos e seus órgãos) e à Administração indireta (autarquia, fundações, sociedade de economia mista e empresas públicas).

³⁶ Art. 92, CF.

³⁷ Muito embora o art. 2º, LNR o qual fazia referência expressa à delegação pelo Poder Judiciário tenha sido vetado sob alegação de que o §1º do art. 236, CF não fazia menção a nenhum Poder específico, todos os Estados da Federação, atualmente têm a delegação feita por ato do Presidente do Tribunal de Justiça respectivo. (BRASIL, 1994b).

inclusive os atos lavrados possuem o brasão do Poder Judiciário (RIO GRANDE DO SUL, 2013, p. 210). Ademais, tais serviços integravam, antes da Constituição Federal de 1988, os serviços judiciários do Estado³⁸, integravam o chamado "Foro Extrajudicial"³⁹, serviços judiciários (e não os jurisdicionais) do Estado. Porém, o fato de terem se tornados autônomos do Poder Judiciário ilide qualquer leitura no sentido de considerá-los órgãos do Poder Judiciário.

São, ao revés, instituição jurídica⁴⁰ em favor do Estado⁴¹ com finalidade de garantir a segurança jurídica, e por isso com independência⁴² e autonomia⁴³. As atividades prestadas são atividades administrativas de Estado, auxiliares da Justiça, que ficam entre as atividades da Administração Pública e as atividades jurisdicionais, destinadas a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (art. 1º, LNR). A própria lei de regência desses serviços traz em seu artigo 1º que são eles de "organização técnica e administrativa".

Atrevemo-nos a dizer que são funções essenciais da Justiça (contrapondo-se à configuração de auxiliares), muito embora não elencadas como tais no capítulo próprio da Constituição Federal (Título IV, Capítulo IV). Essenciais, pois além de exercer uma função preventiva de lide, desempenha função garantidora de certeza jurídica nos atos e negócios celebrados. Os direitos muitas vezes são assegurados sem necessidade de provimento judicial (podemos verificar isso nos

³⁸ Arts. 142-146 e 647-653 da Lei nº 5.256, de 2 de agosto de 1966, e 90-92, 99 e 103 da Lei nº 7.356, de 1º de fevereiro de 1980.

³⁹ A organização judiciária era composta do foro judicial e do foro extrajudicial.

⁴⁰ "Instituto Jurídico é a reunião de normas jurídicas afins, que rege um tipo de relação social ou interesse e que se identifica pelo fim que procura realizar" (NADER, Paulo, 1998, p. 100); "*INSTITUIÇÃO JURÍDICA* - As regras de direito, quando unificadas, constituindo um todo orgânico destinado a reger uma matéria jurídica vasta, compreendendo várias relações jurídicas, formam uma instituição jurídica (§§ 22 e 199). A família, o Estado, etc. são instituições". (GUSMÃO, 1996, p. 62, grifos do autor).

⁴¹ Posição adotada por Ricardo Dip (2003, p. 177) e Míriam Comassetto (2002, p. 88).

⁴² Art. 28, LNR.

⁴³ Acreditamos haver uma independência total apenas em relação aos Poderes Legislativo e Executivo, e uma independência relativa ao Poder Judiciário. Relativa, pois os provimentos, as normas e regramentos que delinham a função notarial e registral são editados pelo Poder Judiciário; é dele também a última palavra no procedimento de dúvida (previsto no art. 156, LRP, é um procedimento administrativo levantado a requerimento do usuário do serviço de notas ou de registro que tem seu pedido negado; com a decisão da dúvida o serventuário é obrigado a cumpri-la mesmo que dela discorde).

inventários extrajudiciais, ou mesmo nos protestos lavrados, que ao constranger o devedor acaba fazendo-o quitar a dívida sem a necessidade de buscar-se o Poder Judiciário), o próprio direito fundamental da propriedade imóvel (art. 5º, XXII, CF) é garantido pelos Ofícios de Registro de Imóveis. Tirante o registro facultativo (art. 127, VII, LRP), os demais registros são necessários para valerem contra terceiros; portanto, são atividades responsáveis pela defesa da ordem jurídica.

A doutrina é harmônica em estabelecer que os delegatários de notas e de registro não são servidores públicos, sendo considerados, ao revés, agentes públicos⁴⁴. Nesse desiderato, Walter Ceneviva (2009, p. 14): “o caráter privado os distingue do serviço público oficial ou oficializado, submetido a servidores públicos, integrados na administração direta e em cargos de carreira, nos moldes do art. 37, CF.” Segue o autor (2010, p. 49): “o notário e o registrador não exercem cargo público, mas são agentes públicos. Agem como representantes da autoridade pública, eles mesmos providos de autoridade, posto que substituem, por delegação, o Estado, em serviços deste”. Convergentemente apreendeu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.602-MG:

Os notários e os registradores exercem atividade estatal, entretanto não são titulares de cargo público efetivo, tampouco ocupam cargo público. Não são servidores públicos, não lhes alcançando a compulsoriedade imposta pelo mencionado artigo 40 da CF/88 - - - aposentadoria compulsória aos setenta anos de idade. (BRASIL, 2005a).

Os delegatários não são, portanto, servidores públicos em seu sentido tradicional, muito embora para efeitos penais sejam assim considerados (art. 327 do Código Penal)⁴⁵. No magistério de Décio Antônio Erpen:

⁴⁴ Esses delegados eram titulares de cargo público, conforme decidido no RE 178.236-6/RJ (BRASIL, 1996a): “atualmente ele [delegado de notas ou de registro] é um funcionário como qualquer outro. Conservou-se a denominação de serventuário, mas na realidade é um funcionário. Pouco importa que não receba dinheiro do Tesouro, como acontece com os escrivães que recebem das partes os emolumentos taxados em leis.”

⁴⁵ Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública; § 1º - Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública [...]. (BRASIL, 1940).

Não é a fé pública que caracteriza a natureza do serviço público. Nem o destinatário. Nem a seleção dos candidatos sob os auspícios do Poder Público. Outro é o critério. Assim o digo, porquanto os tradutores públicos juramentados, os leiloeiros, os intérpretes comerciais, também detêm fé pública e são credenciados mediante processo seletivo. Igualmente os dirigentes dos Conselhos Regionais e Federais de algumas atividades regulamentadas, v.g. médicos, dentistas, psicólogos, (CREMERS, CREA, OAB, Universidades particulares, etc.) certificam algumas situações, possuindo suas certificações fé pública. E não se transformam seus dirigentes ou prepostos em funcionários públicos, embora possam sê-lo para efeitos penais, somente.

É peculiar essa delegação, pois o art. 175 da CF ao afirmar que incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos, não trata da delegação por meio de concurso público de provas e títulos, a qual o art. 236 da CF se refere. E não tratando o art. 175 da CF, artigo específico sobre delegação de serviços públicos, para muitos, depreende-se que a delegação do art. 236 da CF não é de um serviço público. O silêncio, porém, do art. 175 da CF em tratar da delegação de notas, não o afastaria da possibilidade de abrangê-la, tal qual se demonstrou com o caso da permissão⁴⁶, que mesmo não circunscrita à norma do referido artigo constitucional é passível de ser utilizada.

Conclui-se, então, que, na melhor técnica, os serviços notariais e registrais são atividade pública estatal exercida por agente público delegado, ajustando-se, para a grande parcela da doutrina, à categoria de serviço público e, daí decorre outro problema, a possibilidade de configuração de taxa aos emolumentos.

⁴⁶ Verificar nota de rodapé n. 8.

3 DA REMUNERAÇÃO PELO SERVIÇO PÚBLICO PRESTADO POR MEIO DA DELEGAÇÃO

Os serviços notariais e de registro, conforme parágrafo 2º do artigo 236 da Constituição Federal são remunerados por meio de emolumentos, os quais terão suas regras gerais fixadas por lei federal e peculiaridades através de lei estadual.⁴⁷

Dos artigos 28 da Lei 8.935/94 e 14 da Lei 6.015/73 apura-se que os emolumentos são devidos aos extrajudiciários pelo exercício de sua atividade pública delegada:

Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei. (BRASIL,1994a).

Art. 14. Pelos atos que praticarem, em decorrência [sic] desta Lei, os Oficiais do Registro terão direito, a título de remuneração, aos emolumentos fixados nos Regimentos de Custas do Distrito Federal, dos Estados e dos Territórios, os quais serão pagos, pelo interessado que os requerer, no ato de requerimento ou no da apresentação do título. (BRASIL, 1973a).

Os emolumentos, antes de qualquer classificação, são direito dos serventuários, são, no seu sentido maior, o salário que esses profissionais recebem em contraprestação aos serviços que prestam.

Maria Helena Diniz (2011, p. 302) conceitua emolumento como: “1. Taxa. 2. Contribuição paga pelo que se favorece de um serviço prestado por repartição pública [...]” De Plácido e Silva (1967a, p. 588, grifos do autor), por sua vez:

[...] no sentido fiscal, os emolumentos, embora distintos dos impostos, na sua qualidade de *taxa*, entendem-se de igual maneira contribuições pagas por toda [sic] pessoa que se favoreça de um serviço prestado por

⁴⁷ Art. 1º da Lei Federal 10.169/00: “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. Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.” (BRASIL, 2000a).

uma repartição pública, tal como o que decorre de uma certidão por esta fornecida. E, em regra, não são pagos em dinheiro, mas são devidos em selos ou *estampilhas* que se apõem ou se fixam no próprio documento ou na certidão.

Quando, porém, se trata de emolumentos devidos às pessoas em razão de seu cargo ou ofício, são pagos em dinheiro, pois que a estas pertencem. E nisto se diferem dos *emolumentos fiscais*, correspondentes às certidões ou atos praticados nas repartições públicas, ou quando devidos ao Estado [...].

Nas definições trazidas a designação “taxa” é corriqueiramente atribuída aos emolumentos, o que nos faz passar à análise da natureza jurídica dessa remuneração.

3.1 NATUREZA JURÍDICA DOS EMOLUMENTOS

Na ADI 3.089-2, O Min. Joaquim Barbosa (BRASIL, 2008a) repisou que a jurisprudência predominante da Corte reconhece a natureza de taxa aos emolumentos, denominação que segue sendo repassada sem uma análise maior após o implemento da Constituição Federal de 1988 e a nova caracterização dada à função notarial e registral desde aí. Imperativa, então, uma análise histórica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, o que passamos a fazer agora.

3.1.1. Escorço histórico da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre emolumentos

3.1.1.1 Jurisprudência anterior à Representação 891/GB

Em 1951, no RE 10.273/DF (BRASIL, 1951a), com relatoria do Min. Ozimbo Nonato, foi autorizada a venda de bem imóvel para a quitação de percentagens e comissões do pessoal do juízo. Em 1952, sob a égide da Constituição Federal de 1946, no Recurso Extraordinário 15.861 segundo/GO (BRASIL, 1951b) pelas palavras do Relator Abner de Vasconcelos, afirmou-se

que “os serventuários [...] não percebem vencimentos, ganham pelos atos que praticam.” Já no Agravo de Instrumento - AI 15.567/DF (BRASIL, 1952a) do mesmo ano, o Min. Djalma de Mello afirmou que o tabelião, o escrivão, registradores e oficiais de distribuição muitas vezes detinham remunerações deveras superiores às dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, muito embora não traçasse nenhuma colocação sobre essa remuneração. Também nesse ano, o RE 19.513/SP (BRASIL, 1952b), de relatoria de Afrânio Costa, dispensou a Fazenda Pública de pagar os serventuários por registros ou inserção de títulos.

O RE 19.706 (BRASIL, 1953), julgado em 03 de dezembro de 1953, de relatoria do Min. Nelson Hungria, tratou do direito aos emolumentos no caso de afastamento de funcionário público. Em 1955, no Recurso em Mandado de Segurança - RMS 2.871/SP (BRASIL, 1955), cujo Relator foi o Min. Afrânio Costa, não se vislumbrou a possibilidade de percepção do salário-família pelos notários e registradores, asseverando o relator que: “ora, o serventuário da Justiça, nada percebendo dos cofres públicos, enfrenta suas despesas pessoais e as de sua família como qualquer outro cidadão. Um serviço público foi-lhe confiado, sem qualquer ônus ou contribuição para o Estado.”

O AI 17.728/DF (BRASIL, 1956), de relatoria do então Min. Edgard Costa, julgado em 04 de maio de 1956, tratou do tema como custas, da mesma maneira que o Mandado de Segurança 5.036 (BRASIL, 1957).

Em maio de 1959, no RE 39.212/DF (BRASIL, 1959), tendo por Relator o Min. Cândido Motta, deliberou-se pela isenção de emolumentos para a Caixa Econômica Federal, isenção dada também às empresas de navegação aérea pelos emolumentos consulares, no RE 56.590/GB (BRASIL, 1966b), de relatoria do Min. Antônio Villas Boas, do ano de 1966.

Em interessante decisão, o RE 58.102/MG, julgado um ano depois (BRASIL, 1967), considerou devida “cota de previdência” incidente sobre emolumento cobrado pelos serventuários da justiça não remunerados pelos cofres públicos, a qual fora instituída para custear a aposentadoria deles. Segundo as palavras do Relator, “não se pode confundir tal cota com o imposto de renda, pois quando o emolumento passa a integrar o patrimônio do servidor já houve o desconto dessa cota de previdência, que é devida ao Estado.”

Percebe-se, enfim, que os julgados não distinguiram o que era emolumento e o que era custa, ora se referindo a um e a outro com a mesma denominação; isso adveio primordialmente pela estrutura pré-jurídica do notariado brasileiro.

Ocorre que, desde as Ordenações portuguesas, a remuneração do tabelião e do escrivão provinha das partes, os quais pagavam uma “pensão” à Coroa pelo exercício das suas atribuições (MELO JR, 2005, p. 10). O que se seguiu nas Ordenações Manuelinas (1512 a 1521), sendo a responsabilidade pessoal e o sustento desses profissionais provido unicamente dos emolumentos arrecadados, não obstante a tributação pela Coroa.

As ordenações Filipinas não atingiram o regime dos emolumentos, porém predefiniram os princípios da anterioridade e legalidade, e desde então já havia a diferenciação dos *Tabelliães das Notas* e dos *Judicial*. Já se refutava a patrimonialização da delegação, afirmando o seu caráter personalíssimo (ibid.).

No Império (a partir de 1808) e, sequentemente, a Constituição Federal de 1824, os emolumentos continuaram a ser tributados. Eles não eram diferenciados de maneira escorreita pela legislação da época⁴⁸, a qual tratava custas judiciais e emolumentos notariais conjuntamente. O termo “emolumento” tampouco era utilizado e os denominados “salários” não eram tipificados como tributos (Ibid., p. 56).

Em 1827, promulgou-se a Lei de 11 de outubro, na qual se denominaram os *Officio de Justiça* ou *Fazenda* como delegações conferidas a título vitalício, sob contraprestação tributária denominada pensão de nomeação. Depois, a Lei 1.507/1867 criou o que seria o germe do ISS, configurando como sujeitos passivos os notários e os registradores, uma vez que não enquadrados na isenção trazida pelo art. 4º da referida lei.

Já na República, a confusão perdurou; o Código Civil de 1916 trazia no seu art. 178, § 6º, VIII, norma sobre a prescrição dos emolumentos, ora titulado de “custas”.

⁴⁸ Regnoberto de Melo Jr. (2005, p. 57) citando nota ao Decreto 1.569/1855, de Cândido Mendes, afirma: “o nosso Legislador debaixo da expressão Custas Judiciais compreendeu as despesas propriamente do processo, e juntamente as assignaturas dos Juizes, os honorários dos Advogados, e os salarios dos Escrivães e mais Officiaes de Justiça. Não quis fazer distincção entre custas, espórtulas, emolumentos, taxas, salários e braçagens [...] [sic].”

Em nenhum momento até a Representação 891-GB houve digressão sobre a natureza jurídica dos emolumentos, que, por razões históricas, acabavam se confundindo com custas judiciais.

3.1.1.2 Jurisprudência após a Representação 891/GB e antes da Constituição Federal 1988

Em 13 de junho de 1973, no julgamento da Rp 891/GB, começou-se a rotular os emolumentos como receitas públicas.

Até a Emenda 7, de 1977, o regime do notariado e dos registradores se apresentava da maneira instituída na legislação pregressa, passando, com a Emenda, a serem oficializados. As receitas começaram, por conseguinte, a serem do Estado, o que veio a ser fixado pelo Supremo Tribunal Federal, na Representação 891-GB (BRASIL, 1973b); em sequência, a Representação 1.094-SP (BRASIL, 1984a), considerando a natureza pública das receitas, qualificou-as como taxas.

A Emenda Constitucional n. 7, de 1977, estatizou as serventias extrajudiciais, que passaram a compor os serviços auxiliares da justiça, ressaltando os casos já existentes. Desde então, os notários e os registradores começaram a ser regidos pelo artigo 206 da Constituição Federal de 1967:

Art. 206. Ficam oficializadas as serventias do foro judicial e extrajudicial, mediante remuneração de seus servidores exclusivamente pelos cofres públicos, ressalvada a situação dos atuais titulares, vitalícios ou nomeados em caráter efetivo.

§ 1º Lei complementar, de iniciativa do Presidente da República, disporá sobre normas gerais a serem observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal na oficialização dessas serventias.

§ 2º Fica vedada, até a entrada em vigor da lei complementar a que alude o parágrafo anterior, qualquer nomeação em caráter efetivo para as serventias não remuneradas pelos cofres públicos.

§ 3º Enquanto não fixados pelos Estados e pelo Distrito Federal os vencimentos dos funcionários das mencionadas serventias, continuarão eles a perceber as custas e emolumentos estabelecidos nos respectivos regimentos. (BRASIL, 1967).

Essa Emenda também alterou o artigo 8º da sobredita Constituição Federal que passou a competência para a União de legislar sobre emolumentos, diferenciando-os das custas judiciais, como se pode perceber na redação do artigo:

Art. 8º. Compete à União: [...] c) normas gerais sobre orçamento, despesa e gestão patrimonial e financeira de natureza pública; taxa judiciária, *custas* e *emolumentos* remuneratórios dos serviços forenses, de registro públicos e notariais; de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; de regime penitenciário; (Ibid, grifos nossos).

A oficialização visava a transformar tais ofícios em órgãos administrativos, a serem ocupados por servidores remunerados pelos cofres públicos, e as receitas advindas dos atos lá praticados receita ao erário (SANT'ANNA, 2011, p. 65). Até então, a atividade notarial e registral estava inserida como serviço auxiliar do Poder Judiciário e, em decorrência disso, os notários e os registradores eram tidos por funcionários públicos.

Na Rp 891-GB, impugnou-se o teto salarial estipulado aos notários e registradores. O Procurador-Geral da República, na sua manifestação, de pronto se pronunciou afirmando a natureza de receita pública dos emolumentos, baseando sua tese em jurisprudência da Corte, com base em Castro Nunes, o qual afiançou que: “os emolumentos são taxas ou participam na mór das vêzes (*sic*) da natureza das taxas; mas não se confundem com as taxas propriamente ditas na terminologia do direito financeiro” (BRASIL, 1973b), pois estas estariam circunscritas àquelas que o Estado por ele próprio ou por concessionários exigiriam na prestação de serviços de natureza industrial.

Continuou afirmando que, embora os emolumentos fossem arrecadados pelos titulares das serventias, constituíam receitas públicas e não renda particular, e justificaria esse método de escolha por parte do Estado para que o mesmo não precisasse pagar vencimentos a esses profissionais. A Assembleia do Estado da Guanabara prestou informações defendendo que os serventuários da justiça que não estavam oficializados não receberiam vencimentos, mas sim custas, e que estas constituiriam “taxas remuneratórias dos serviços judiciários.” Ademais, alegou que tais custas não pertencem aos serventuários, mas ao

próprio Estado, “o qual pode atribuir inteiramente, ou parcialmente, aos servidores que prestam os serviços judiciais.”

Posteriormente, o Ministro Djaci Falcão aderiu a esse posicionamento, afirmando que os cartórios são “órgãos da fé pública instituídos pelo Estado” e que “desempenham uma função eminentemente pública”, sendo, portanto, os titulares das serventias, oficializadas ou não, servidores públicos. Os Ministros Rodrigues Alckmin, Xavier de Albuquerque, Thompson Flores e Eloy da Rocha acompanharam o Min. Djaci Falcão. Por sua vez, Bilac Pinto, opinou pela procedência da Representação, aduzindo que, ao lado da forma predominante de prestação de serviço público por servidores públicos, há o exercício privado das funções ou dos serviços públicos, por pessoas não funcionárias ou servidoras públicas, as quais detêm renda particular e não pública. Sendo acompanhado pelo Min. Aliomar Baleeiro que ficou em dúvida sobre o enquadramento jurídico da remuneração devida, classificando-a como parafiscal.

O entendimento foi igual na Representação 895/GB (BRASIL, 1973c), a qual se reportou integralmente à Representação 891/GB.

Já na Rp 997/GO (BRASIL, 1981) de relatoria do Min. Rafael Mayer, com data de julgamento de 6 de maio de 1981, o Procurador-Geral definiu custas como rendimentos das pessoas beneficiárias, afastando sua configuração como taxas, já que as custas não são auferidas pelo Estado ou entidade delegada, sujeita ao controle do Tribunal de Contas, ‘para aplicação específica a fins públicos, e só estes’. O Relator, seguindo esse pensamento, asseverou que:

Conquanto as taxas e emolumentos que venham a ser cobrados por cartórios plenamente oficializados, em que os serventuários apenas percebem vencimentos dos cofres públicos, constituam taxas, no sentido ortodoxo, é verdade que aquelas outras, próprias das serventias não oficializadas ou semi-oficializadas, desmerecem do conceito.

No mais, alegou ser incompatível o regime dos emolumentos ao das taxas, pois as taxas têm ingresso indeclinável na receita tributária, e os emolumentos podem constituir título executivo sem inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública. Também nesse ponto frisou sobre a universalidade do orçamento, a qual obriga a computação em lei orçamentária de todas as receitas tributárias.

Seguindo o Relator, o Min. Cunha Peixoto argumentou que, embora o Min. Aliomar Baleeiro tenha enquadrado as custas como contribuições parafiscais, o conceito dado pelo Mestre tributarista não as enquadrariam assim. Citando Merigot, Cunha Peixoto aduziu que, para a concretização em contribuição parafiscal são necessários três requisitos: “a) exclusão do orçamento; b) aplicação especial a certos fins restritos; c) delegação do estado a entes descentralizados para essa delegação”; e que, no caso concreto, não se vislumbraria este último. Igualmente se filiou aos argumentos trazidos pelo Min. Bilac Pinto na Representação 891/GB, juntou legislação do Imposto de Renda⁴⁹, que considerava a remuneração dos delegatários como trabalho autônomo, e se amparou no art. 585 do CPC, que trata as custas como título executivo extrajudicial e não como dívida ativa, inserta no inciso VI do referido artigo. Conclui que custas não são tributos.

Os Ministros Décio Miranda e Soares Muñoz consideraram tais custas como nova categoria, também se filiando ao Relator e insurgindo-se contra os argumentos do Min. Moreira Alves (então Procurador-Geral da República, na Representação 891/GB), o qual foi seguido pelo Min. Cordeiro Guerra e Djaci Falcão. Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu seguiram o Relator, no sentido de dar por improcedente a Representação.

O objeto da Rp 1.077/RJ (BRASIL, 1984b), de relatoria do Min. Moreira Alves, foram as taxas judiciárias e não as custas, embora o Ministro tenha enfatizado que os selos devidos nas notas do tabelião é taxa judiciária, é tributo. Os Ministros Aldir Passarinho e Djaci Falcão o acompanharam; já o Min. Soares Muñoz, não obstante o tenha acompanhado, preferencialmente diferenciou as taxas, que para ele são tributos, das custas, que não o seriam.

Em 1984, na Representação 1.094/SP (BRASIL, 1984a), o Min. Relator Soares Muñoz foi vencido, ao defender que emolumentos não eram tributos no acórdão que tratou sobre custas e emolumentos de serventias oficializadas. Em passagem de seu voto disse que:

⁴⁹ Dec. 85.450/80, art. 30, IV.

Essa concepção original da natureza jurídica das custas, como contribuição especial, distingue-se a um tempo, da taxa e do preço público. Da taxa, porque ninguém paga custas tão-só pelo fato de os serviços de justiça estarem a sua disposição, que é uma das características da taxa. E do preço, porque a prestação jurisdicional constitui serviço essencial que somente pode ser dada pelo Poder Judiciário.

No entanto, a tese de que as custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais são taxas e, portanto, exigiriam lei para sua instituição ou majoração, foi a que prevaleceu, votando em seu favor Moreira Alves, sendo acompanhado dos Ministros Rezek, Aldir Passarinho, Oscar Corrêa, Néri, Rafael Mayer, Décio Miranda e Djaci Falcão.

Na Representação 1.139-9/BA (BRASIL, 1986), com julgamento em 9 de abril de 1986, de relatoria do Min. Alfredo Buzaid, o Estado da Bahia asseverou que as custas advindas da jurisdição não contenciosa eram uma contribuição compulsória não tributária. Levantou-se também que as demais contribuições ou receitas públicas previstas na Constituição em outro capítulo que não o relativo ao sistema tributário não poderão qualificar-se como tributo. Porém o Relator, insurgindo-se contra essa tese, julgou procedente, do mesmo modo os Ministros Rezek, Aldir Passarinho, Oscar Corrêa, Néri e Djaci Falcão, restando afastada a defendida tese de Rafael Mayer, que não considerava emolumentos como taxa.

Na Rp 1.234/PR (BRASIL, 1987a), julgada no ano seguinte, o Procurador da República Gilmar Mendes, em seu parecer, já afirmava não haver dúvida sobre a natureza tributária, na forma de taxa, das custas e emolumentos, o que foi acolhido nos votos dos Ministros. No mesmo ano, na Rp 1.295/RS (BRASIL, 1987b), o Min. Relator Moreira Alves afirmou que custas e emolumentos são taxas, curvando-se o Min. Rafael Mayer à posição majoritária da Corte. Seguindo esse pensamento, na Rp 1.323/PR (BRASIL, 1988c), o Relator Min. Octavio Gallotti afastou a qualificação dos emolumentos como preço público.

Pacífica é a configuração de taxa aos emolumentos advindos de serventias oficializadas pela Emenda Constitucional de 1977; a dúvida sempre pairou em relação às serventias não oficializadas. Percebe-se que, sob a influência do parecer do então Procurador-Geral na época, Moreira Alves, firmou-se predominantemente a tese de natureza tributária, sob a figura de taxa aos

emolumentos, muito embora tenha ele citado trecho de Castro Nunes, o qual diferenciava duas figuras de taxas, estranhas ao regime tributário.

Essa divergência abona-se, pois as custas-emolumentos não ficam submetidas à fiscalização do Tribunal de Contas; ficam ao revés ao controle da Corregedoria-Geral de Justiça e em alguns Estados, como o de São Paulo, a correições ordinárias e extraordinárias.

De fato, não há um controle externo desses valores, apenas controle interno feito pelo Poder Judiciário que é o incumbido pelo § 1º do art. 236 da Constituição Federal. Houve tentativa de modificar esse cenário, pelo então Deputado Flavio Koutzii, o qual propôs emenda ao Projeto de Lei nº 457/2006 – emenda 17 (RIO GRANDE DO SUL, 2006d), que originou a Lei Estadual do Rio Grande do Sul sobre emolumentos (Lei 12.692/06). Dita emenda obrigava que o Tribunal de Contas do Estado fiscalizasse o Fundo Notarial e Registral⁵⁰, sem prejuízo da fiscalização do controle interno exercido pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Com a rejeição da emenda, houve prejuízo, em nosso sentir, pois se as taxas são receitas públicas que adentram ao orçamento, nada mais natural que haja fiscalização orçamentária exercida por esse digno Tribunal.

Os valores destinados aos serventúrios não têm ingresso na receita orçamentária e, por conseguinte, o seu não pagamento não adentra em dívida ativa do Estado regida pela Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980; logo, temos uma taxa diferida ou, como bem salientou o Min. Eloy da Rocha na Rp 891: taxa de natureza especial.

Quanto ao não ingresso na receita orçamentária, ressalvam-se os valores advindos das taxas de fiscalização (valores de incidência sobre o montante dos emolumentos), advindas, no Rio Grande do Sul, da emissão de selo digital de fiscalização notarial e registral, os quais fazem parte da Lei Orçamentária Anual⁵¹ vinculada ao Poder Judiciário.

3.1.1.3 Jurisprudência após a Constituição Federal de 1988

⁵⁰ Sobre o assunto trataremos posteriormente.

⁵¹ Íntegra disponível em: <<http://www1.seplag.rs.gov.br/epo/>>. Acesso em 12 ago. 2013.

Com a Constituição Federal de 1988, em debate anterior à sua promulgação feito pelo Supremo Tribunal Federal, decidiu-se que o Poder Judiciário não iria abraçar a atividade notarial e registral:

Entendeu o Tribunal de ficar apenas no estrito âmbito do Poder Judiciário, dados os termos em que foram solicitadas as sugestões. Deixou, por isso mesmo, de fazê-las com relação a instituições vinculadas ao Poder Executivo, embora com prestação de serviços junto ao Poder Judiciário, como, por exemplo, o Ministério Público, a Assistência Judiciária, a chamada 'Polícia Judiciária', os órgãos destinados ao tratamento do problema carcerário ou penitenciário, ou, ainda, de recuperação e amparo de menores infratores ou abandonados. E mesmo com referência a serventias extrajudiciais⁵². (ERPEN, 2013).

Isso, para Décio Antônio Erpen (ibid.), “dá a clara idéia [sic] de que passaram os Serviços Notariais e Registros a serem tratados como Instituições da Comunidade e não mais órgãos do Poder⁵³ em qualquer uma de suas modalidades.”

No Recurso Extraordinário 116.208/MG (BRASIL, 1990a), de relatoria do Min. Moreira Alves, com julgamento em 20 de abril de 1990, houve novamente menção de que os emolumentos têm natureza de taxa. Da mesma maneira procedeu o Relator Min. Marco Aurélio, na ADI 338-1 MC/DF, que afirmou a natureza pacífica de taxas aos emolumentos (BRASIL, 1990b). O que foi repetido em 1998, na ADI 1.790 MC/DF (BRASIL, 1998), de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence.

Na já citada ADI 2.602/MG, o Tribunal entendeu não ser possível a aposentadoria compulsória, mudando sua anterior orientação e que, em 1996, no RE 178.236/RJ (BRASIL, 1996a), de relatoria do Min. Octavio Gallotti, voltou a ser questionada. O Ministro sustentou que público continuava sendo o serviço prestado pelos titulares de cargos criados por lei, diretamente remunerados à

⁵² Os serviços extrajudiciais são os de notas e de registro; os judiciais são os realizados nas escriturarias das varas, juizados especiais e pelos auxiliares do juízo, tal qual o avaliador judicial.

⁵³ Ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, Cotrim Neto (1973, p. 27) afirmou que o notariado configurava-se em: “órgão jurídico do Estado, ao lado da Judicatura e do Ministério Público”.

conta de receita pública, não configurando relação de clientela com os usuários dos serviços de notas e registros, afastando a privatização que somente se ateria à atividade econômica. O Min. Marco Aurélio, por sua vez afirmou: “não posso dizer que, na hipótese de delegação, aquele que a exerce, visando ao exercício de uma atividade que caberia de início ao Poder Público, é um servidor público. Concessionário não é servidor público, da mesma forma que um notário não o é.” Concorreu em seu auxílio a rejeição, pelo Senado, de emenda que autorizaria a aposentadoria compulsória, bem como a normatização da Previdência Social, a qual força aos notários e registradores o recolhimento a título de empregador, e não como servidor público. E seguiu o Ministro: “em virtude de atuarem em caráter privado, não integram sequer a estrutura do Estado”, concluindo que tudo havia mudado com a promulgação da Constituição Federal e o seu artigo 236. O que foi seguido por Rezek e Sepúlveda Pertence. Sobre o mesmo assunto, ano e resultando no mesmo entendimento, o RE 189.736/SP (BRASIL, 1996d).

Na ADI 1.378 MC/ES (BRASIL, 2011a), referida anteriormente, que fora julgada em 30 de novembro de 1995, o Ministro Relator Celso de Mello afiançou, com fulcro na jurisprudência pretérita, que emolumentos são taxas remuneratórias de serviços públicos, impossibilitando destinação de parte de sua monta a instituições privadas. O que fora julgado, posteriormente na ADI 2.653/MT (BRASIL, 2003c) e ADI 2.982/CE (BRASIL, 2004), esta última de relatoria do Min. Gilmar Mendes, julgada em 9 de junho de 2004.

No Habeas Corpus - HC 74.131/MG (BRASIL, 1997b), cujo Relator fora o Min. Moreira Alves, julgado em 18 de fevereiro de 1997, frisou-se que emolumentos são tributos da espécie taxa e, portanto, circunscritos ao art. 316, § 1º do Código Penal⁵⁴.

No mesmo ano, a ADI 1.444 MC/PR (BRASIL, 1997c) observou que emolumentos são taxas e, portanto, limitados pelo princípio da legalidade,

⁵⁴ Concussão - Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa. Excesso de exação § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. § 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa. (BRASIL, 1940).

ressalvado apenas nos casos de correção monetária dos valores. No mesmo sentido, a medida cautelar na ADI 1.709 MC/MT (BRASIL, 1997d).

Ainda em 1997, na ADI 1.556 MC/PE (BRASIL, 1997e), o Ministro Relator Moreira Alves tratou sobre taxa incidente sobre emolumentos, conhecendo da ação, tendo em vista que: “sendo possível a livre escolha de tabeliães de notas, pelos interessados, o aumento do custo desse serviço pode dar margem a evasão fiscal legítima para outros Estados, em detrimento dos notários do Estado de Pernambuco.”

A liminar da ADI 1.778 MC/MG (BRASIL, 1999d) de relatoria do Min. Nelson Jobim julgada em 16 de setembro de 1999, foi deferida, observando que acréscimo de percentual intitulado "receita adicional", a qual não tem relação com o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível seria imposto, e os Estados seriam incompetentes, conforme o art. 155 da Constituição Federal, para instituí-los sobre os negócios notariais, asseverando que dito percentual seria espécie que não configura taxa nem imposto, ao contrário do próprio emolumento que configura taxa.

No mesmo ano, a ADI 1.889 MC/AM (BRASIL, 1999e), na voz do Min. Nelson Jobim, assente a jurisprudência do Tribunal, declarou a inconstitucionalidade da vinculação de emolumentos à entidade com personalidade jurídica de Direito Privado ou a determinado órgão ou fundo. Ademais, repisou a necessidade da observância do princípio da legalidade. Também do princípio da reserva legal, no julgamento da ADI 1.709/MT (BRASIL, 2000d), que se deu em 2000, advertindo que somente a lei pode criar, majorar ou reduzir os valores das taxas, consideradas emolumentos.

Já na ADI 2.129 MC/MS (BRASIL, 2000e) o Min. Eros Grau continuou a afirmar a natureza de taxas dos emolumentos e, por conseguinte, passível destinação de parte dela a fundo administrado pelo Poder Judiciário, que é o incumbido de fiscalizar os serviços notariais e de registro.

Em 2002, na ADI 1.145/PB (BRASIL, 2002b) o Min. Carlos Velloso reafirma a natureza de taxas das custas, das taxas judiciárias e dos emolumentos e, em 2003, o Min. Sydney Sanches, no julgamento da ADI 1.444/PR (BRASIL, 2003b) pronunciou que o Supremo Tribunal Federal já havia firmado entendimento no

sentido de que "as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais", por não serem preços públicos, "mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional nº 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa", e que persiste, sob a vigência da Constituição de 1988, cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça. Advertiu também que o art. 145 admite a cobrança de "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição". Tal conceito abrange não só as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). No mesmo norte a ADI 1.624/MG (BRASIL, 2003b), de relatoria do Min. Carlos Velloso, na qual se afirmou que "tratando-se de um tributo estadual, a entidade política que detém competência para a instituição do tributo é que pode conceder a isenção deste, vedado a União fazê-lo (C.F., art. 151, III)."

Na ADI 3.401 MC/SP (BRASIL, 2005b), o mesmo Ministro esclareceu que a regra do § 2º do art. 98 da Constituição Federal, que afirma que as custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça, não envolve os emolumentos extrajudiciais.

A questão do selo foi colocada em votação em 2005, na ADI 3.151/MT (BRASIL, 2005c) de relatoria do Min. Carlos Ayres Britto, o qual afirmou a contraprestação por meio de taxa e não por preços públicos, entendendo constitucional a taxa de fiscalização sobre esta na forma de selo e possível sua destinação ao Poder Judiciário, Poder que fiscaliza os notários e os registradores. De igual formato, a ADI 2.129/MS, de ano posterior (BRASIL, 2006b), com relatoria do Min. Eros Grau, o qual entendeu possível vinculação da taxa a fundo especial já que a norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas, muito embora tenha ressalvado o seu anterior entendimento de não ser possível ocorrer

taxa de poder de polícia sobre os emolumentos. Igualmente, o Min. Marco Aurélio entendeu não passível tal exação. Sobre o mesmo assunto, a ADI 2.059/PR (BRASIL, 2006c).

Repisando precedentes, a ADI 3.401/SP (BRASIL, 2006d) afirmou a natureza de taxas aos emolumentos extrajudiciais e, tendo assim também considerado, a ADI 3.694/AP (BRASIL, 2006e) advertiu que devem se observar 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.

No julgamento da ADI 3.643/RJ (BRASIL, 2006f), segue-se o entendimento de ser possível a cobrança de taxas de polícia sobre a taxa-emolumento e sua vinculação a órgão da jurisdição. O Min. Marco Aurélio se insurge, afirmando que “há precedentes que revelam a glosa de destinações diversas, estranhas ao elo que deve haver entre o poder de polícia, os serviços prestados e o órgão que arrecada a própria taxa.” E, quanto à possibilidade de enquadramento como imposto, adverte que somente a União poderia instituí-lo e não poderia vinculá-lo a nenhum órgão. Ademais asseverou:

É preciso ter atenção maior para com o funcionamento das Defensorias Públicas, mas essa atenção não pode ser feita da forma que o foi, olvidando-se parâmetros constitucionais, criando-se algo que se mostra, a meu ver, singular, já que não consigo enquadrá-lo como taxa, não consigo enquadrá-lo como imposto, para se fazer frente a deficiência do orçamento da Defensoria [...]

A destinação de emolumentos a fundos do Poder Público volta à baila, em dezembro de 2008, no RE 57.0513 AgR/GO (BRASIL, 2008c).

Finalmente, na ADI 3.089/DF (BRASIL, 2008a), julgada em 13 de fevereiro de 2008, foi decidida a incidência de ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, refutando-se a tese de que haveria imunidade recíproca, já que esta seria uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de “particulares que executam, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente

remunerados.” Esse precedente foi posteriormente citado, embasando a decisão do RE 601.525 AgR/SP (BRASIL, 2011c) de 23 março de 2011.

Noutro viés, na ADI 3.887/SP (BRASIL, 2008b), de outubro de 2008, questionou-se a possibilidade das taxas terem a mesma base de impostos uma vez que os emolumentos são taxas e, para fins de cobrança, a lei atacada utilizava critérios típicos de impostos. Entendeu-se ser apenas mero critério de referência, já aceito pelo Supremo Tribunal Federal em outros casos, dissentindo os Ministros Marco Aurélio e Carlos Ayres Britto.

No RE 557.643 AgR/PR (BRASIL, 2009b), de 10 de fevereiro de 2009, assegurou-se que o Supremo Tribunal Federal já havia fixado jurisprudência no sentido da constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Igualmente, a ADI 3.028/RN (BRASIL, 2010), do ano seguinte, consignou que o Supremo Tribunal Federal vem admitindo a incidência de taxa sobre as atividades notariais e de registro, tendo por base de cálculo os emolumentos que são cobrados pelos titulares das serventias como pagamento do trabalho que eles prestam aos tomadores dos serviços cartorários, justificando o tributo gerado em razão do exercício do poder de polícia que assiste aos Estados-membros, notadamente no plano da vigilância, orientação e correição da atividade em causa, nos termos do § 1º do art. 236 da Constituição Federal, não estando restrito ao reaparelhamento do Poder Judiciário, mas ao aperfeiçoamento da jurisdição. O Relator Marco Aurélio, vencido, proferiu voto contrário, afirmando que, no caso o Ministério Público já funcionava a partir de um imposto da federação, não tendo função junto aos cartórios onde se cobraria uma taxa em seu favor.

Em 2011, no MS 2.8141/MT⁵⁵, definiu-se que o Conselho Nacional de Justiça, órgão de natureza administrativa que é, não possui competência para

⁵⁵ EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. ATO QUE DETERMINOU AO TRIBUNAL DE JUSTIÇA MATOGROSSENSE QUE DEIXASSE DE COBRAR EMOLUMENTO JUDICIAL COM DESTINAÇÃO A QUALQUER ENTIDADE DE CLASSE OU COM FINALIDADE PRIVADA. INADMISSIBILIDADE. NATUREZA ADMINISTRATIVA DO CNJ. DECRETAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. REESTABELECIMENTO DA COBRANÇA. INVIABILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA. I – O Conselho Nacional de Justiça, órgão de natureza administrativa que é, não possui competência para determinar o afastamento de cobrança de emolumento judicial com fundamento na sua

determinar o afastamento de cobrança de emolumento judicial com fundamento na sua inconstitucionalidade.

No mesmo ano, no julgamento da ADI 2.415/SP⁵⁶, reafirmou-se que as atividades notariais e de registro não se inscrevem no âmbito das remuneráveis

inconstitucionalidade, mesmo porque tal ato termina por afastar a aplicação da própria lei tributária. II- A providência a ser adotada, por eventuais interessados em afastá-la, é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade com o intuito de por fim a cobrança de tal exação. III- Embora o CNJ não pudesse, no caso, afastar a cobrança da contribuição instituída pela Lei 8.943/2008, para a Associação Matogrossense dos Defensores Públicos – AMDEP, não é possível a concessão de segurança, pois restabelecer a citada cobrança seria fazer *tabula rasa* da jurisprudência desta Corte, que é absolutamente pacífica no sentido de que é vedada a destinação de valores recolhidos a título de custas e emolumentos a pessoas jurídicas de direito privado. IV- Opiniões divergentes de Ministros quanto à decretação de inconstitucionalidade, no caso. IV- Segurança denegada. (BRASIL 2011b).

⁵⁶ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTOS N. 747/2000 E 750/2001, DO CONSELHO SUPERIOR DA MAGISTRATURA DO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE REORGANIZARAM OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO, MEDIANTE ACUMULAÇÃO, DESACUMULAÇÃO, EXTINÇÃO E CRIAÇÃO DE UNIDADES. 1. REGIME JURÍDICO DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. I – Trata-se de atividades jurídicas que são próprias do Estado, porém exercidas por particulares mediante delegação. Exercidas ou traspassadas, mas não por conduto da concessão ou da permissão, normadas pelo caput do art. 175 da Constituição como instrumentos contratuais de privatização do exercício dessa atividade material (não jurídica) em que se constituem os serviços públicos. II – A delegação que lhes timbra a funcionalidade não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais. III – A sua delegação somente pode recair sobre pessoa natural, e não sobre uma empresa ou pessoa mercantil, visto que de empresa ou pessoa mercantil é que versa a Magna Carta Federal em tema de concessão ou permissão de serviço público. IV – Para se tornar delegatária do Poder Público, tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos, e não por adjudicação em processo licitatório, regrado, este, pela Constituição como antecedente necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público. V – Cuida-se ainda de atividades estatais cujo exercício privado jaz sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário, e não sob órgão ou entidade do Poder Executivo, sabido que por órgão ou entidade do Poder Executivo é que se dá a imediata fiscalização das empresas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos. Por órgãos do Poder Judiciário é que se marca a presença do Estado para conferir certeza e liquidez jurídica às relações inter-partes, com esta conhecida diferença: o modo usual de atuação do Poder Judiciário se dá sob o signo da contenciosidade, enquanto o invariável modo de atuação das serventias extra-forenses não adentra essa delicada esfera da litigiosidade entre sujeitos de direito. VI – Enfim, as atividades notariais e de registro não se inscrevem no âmbito das remuneráveis por tarifa ou preço público, mas no círculo das que se pautam por uma tabela de emolumentos, jungidos estes a normas gerais que se editam por lei necessariamente federal. 2. CRIAÇÃO E EXTINÇÃO DE SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS. As serventias extrajudiciais se compõem de um feixe de competências públicas, embora exercidas em regime de delegação a pessoa privada. Competências que fazem de tais serventias uma instância de formalização de atos de criação, preservação, modificação, transformação e extinção de direitos e obrigações. Se esse feixe de competências públicas investe as serventias extrajudiciais em parcela do poder estatal idônea à colocação de terceiros numa condição de servil acatamento, a modificação dessas competências estatais (criação, extinção, acumulação e desacumulação de unidades) somente é de ser realizada por meio de lei em sentido formal, segundo a regra de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Precedentes. 3. PROCESSO DE INCONSTITUCIONALIZAÇÃO. NORMAS “AINDA CONSTITUCIONAIS”. Tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal indeferiu o pedido de medida liminar há mais de dez anos e que, nesse período, mais de setecentas pessoas foram aprovadas em concurso público e receberam, de boa-fé, as delegações do serviço extrajudicial, a desconstituição dos efeitos concretos emanados dos Provimentos n. 747/2000 e 750/2001 causaria desmesurados prejuízos ao interesse social. Adoção da tese da norma jurídica “ainda constitucional”. Preservação: a) da validade dos atos

por tarifa ou preço público, mas no círculo das que se pautam por uma tabela de emolumentos, jungidos estes a normas gerais que se editam por lei necessariamente federal.

Em 29 de maio de 2012, sob relatoria do Min. Fux, no Agravo em Recurso Extraordinário - ARE 66.6567 AgR/RS⁵⁷, afastou-se a tributação privilegiada na forma do artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 afirmando-se, na voz do Relator, que: “verificar se a prestação de serviços da sociedade profissional se enquadra no disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, demandaria o prévio exame de fatos e provas e de legislação infraconstitucional, o que inviabiliza o extraordinário.”

notariais praticados no Estado de São Paulo, à luz dos provimentos impugnados; b) das outorgas regularmente concedidas a delegatários concursados (eventuais vícios na investidura do delegatário, máxime a ausência de aprovação em concurso público, não se encontram a salvo de posterior declaração de nulidade); c) do curso normal do processo seletivo para o recrutamento de novos delegatários. 4. Ação direta julgada improcedente. (BRASIL, 2011d).

⁵⁷ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA NA FORMA DO ARTIGO 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68 E LC Nº 116/03. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL E REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 279/STF. INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO¹. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (artigo 323 do RISTF). 2. Consecutariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso (artigo 102, III, § 3º, da CF). 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: APELAÇÃO CÍVEL. PRETENSÃO DE INCIDÊNCIA DE ISS DE FORMA FIXA. ART. 9º, § 1º, DO DECRETO LEI Nº 46/68. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. MUNICÍPIO DE CACHOEIRINHA. A questão de incidência do ISS sobre os serviços cartorários e notariais previstos nos itens 21 e 21.1 da lista anexa à LC 116/2003 foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF proposta pela ANOREG Associação dos Notários e Registradores do Brasil, declarando o STF a constitucionalidade de tal prática. Reconhecida a incidência do tributo sobre dito serviço, a interpretação do § 1º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68 em relação a tais atividades deve ser feita em consonância com o julgado do STF. O argumento esposado naquele órgão de que a incidência do ISS dá-se em razão da capacidade contributiva é contrário à ideia de tributação de forma fixa. O viés lucrativo também reconhecido no julgado não se coaduna com a noção de remuneração do próprio trabalho. Os serviços cartorários, registrares e notariais são prestados pelos titulares da delegação e equipe de funcionários contratados, não se podendo considerá-los como trabalho pessoal, o que afasta a tributação privilegiada contida no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. Precedentes do STJ e desta Corte. (...). 4. Verificar se a prestação de serviços da sociedade profissional se enquadra no disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, demandaria o prévio exame de fatos e provas e de legislação infraconstitucional, o que inviabiliza o extraordinário. Incidência do Enunciado da Súmula n.º 279/STF 5. Precedentes: AI n.º 723.796/BA, relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 19.2.2010; RE n.º 265.614-AgR/PR, relatora a Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ de 28.6.2002; e AI n.º 587.089-AgR/RS, relatora a Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe de 18.9.2009. 6. Agravo regimental não provido. (BRASIL, 2012c).

Ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 690.583⁵⁸, julgado em setembro de 2012, citando decisão do STJ no sentido da defesa de alíquota variável ao ISS sobre cartorários, denegou-se provimento. Em 17 de outubro de 2013, foi dada repercussão geral ao Recurso Extraordinário 756.915⁵⁹, oriundo do Rio Grande do Sul.

No posicionamento de ser escorreita tal desvinculação com o artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, no Recurso Especial - REsp 1.187.464/RS⁶⁰, julgado em junho de 2010, que ao ter

⁵⁸ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. 1. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, NOTARIAIS E CARTORÁRIOS. 1. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS ISS: POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 2. CABIMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM FUNDAMENTO NO ART. 102, INC. III, ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: CONFLITO LEGISLATIVO FEDERATIVO NÃO DEMONSTRADO. PRECEDENTES. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (BRASIL, 2012d).

⁵⁹ Tributário. 2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Incidência sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Constitucionalidade. 3. Imunidade recíproca. Inaplicabilidade. 4. Constitucionalidade da lei municipal. 5. Repercussão geral reconhecida. Recurso provido. Reafirmação de jurisprudência. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio. (BRASIL, 2013).

⁶⁰ 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

decidido o STF pela possibilidade do ISS sobre emolumento, que é uma taxa, “afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo”, citando trecho deslocado do Min. Marco Aurélio, em que afirmava descabida analogia com os profissionais liberais. Ademais, asseverou-se que a “tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais” e, por fim, trouxe em defesa a alegação do intuito de lucro que é incompatível com a remuneração do próprio trabalho, à qual o citado artigo faz referência.

Em resumo temos que: antes da Rp 891-GB, emolumentos eram sinônimos de custas judiciais; com a Representação, e já sob a égide da Constituição de 1967, quando se oficializaram as serventias, os emolumentos foram designados como receitas públicas, sendo com a Rp 1.094-SP caracterizados como taxa. Após a égide da Constituição Federal de 1988, continuou-se com o entendimento de outrora pacificado, ou seja, que emolumentos são tributos na modalidade de taxas, muito embora, após dita Constituição, as serventias notariais e registras tenham se dissociado do Poder Judiciário como órgão, atingindo posição de instituição independente, através da norma que obriga seu exercício privado por meio de delegação. O argumento utilizado é de que público continuou a ser o serviço; questionamento que perdura é o de saber se seu exercício privado alterou a natureza jurídica dos emolumentos.

3.1.2 Emolumento como taxa e como tarifa⁶¹

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, 2012a).

⁶¹ Conforme referido na nota de rodapé n.9 nos filiaremos à majoritária doutrina, que tem por ícones Roque Antônio Carrazza, Ricardo Lobo Torres, Kiyoshi Harada, dentre outros, que sustentam serem sinônimos os termos de preço público e tarifa.

Parte da doutrina adota o seguinte critério para diferenciar taxas dos preços: haverá preço privado quando o Estado atuar na atividade econômica, casos do art. 173 da CF. De outro lado, haverá taxa ou preço público (tarifa) quando atuar em atividade tipicamente estatal (art. 175, CF); se esta é diretamente prestada pelo Estado estaremos diante de uma cobrança de taxa; agora, se o serviço for prestado mediante delegação (concessão ou permissão de serviços públicos), a figura que se apresenta é a de preço público. Em resumo, a preciosa lição do Prof. Adão Sergio do Nascimento Cassiano sobre o tema (2014, grifos do autor):

Assim, o poder público, quando presta *diretamente* o serviço, ou o faz mediante mera *descentralização* (autarquia, empresa pública, etc.), para a qual não é necessária licitação, *não tem a faculdade de cobrar preço*. Só pode cobrar taxa, pois, caso contrário, é fraude ao regime tributário constitucional e ao direito subjetivo constitucional dos contribuintes-usuários da atividade estatal. Mas, se o serviço é *constitucionalmente delegável*, e, mediante licitação (CF, art. 175), ocorre delegação (concessão e permissão) para pessoa privada ou para pessoa vinculada a outra esfera de governo, que não a titular constitucional do serviço, então o delegado, em tais circunstâncias, pode cobrar preço público. Convém ainda ressaltar que, em se tratando do poder de polícia, diversamente da mera prestação de serviço, não há possibilidade de delegação, pois tal poder é simplesmente *indelegável*, quer a teor do disposto no art. 78 do CTN, quer pela unanimidade da doutrina que assim historicamente tem entendido [...]."

Partindo dessa diferenciação podemos de pronto, negar o enquadramento dos emolumentos como preço privado, já que este ocorre quando "o próprio Estado atua diretamente na atividade econômica, no mercado, sem que essa atuação envolva prestação de serviço público" (Ibid.) e os serviços notariais, conforme já explanado, configuram serviços públicos. Também não seriam taxas, pois o serviço de notas não é prestado diretamente pelo Estado, mas por pessoa particular em delegação; tampouco se enquadrariam na delegação do art. 175 da CF, perfectibilizando o chamado preço público. Conforme alhures referido, a delegação do art. 236 da CF é uma delegação *sui generis*, o que faz com que a análise da natureza dos emolumentos também a seja. Dessa forma, partiremos da orientação pacificada pelo Supremo Tribunal Federal de que emolumentos são tributos da espécie taxa, pois que nos parece a mais apropriada, promovendo sua

defesa, através de confrontações com doutrinas e jurisprudências no sentido contrário, rebatendo-as quando possível.

Taxa (art. 145, inciso II, da CF/88, e arts. 77 e 78 do CTN) é um tributo cobrado pela utilização efetiva ou potencial de serviço público (taxa de serviço) ou pelo exercício de poder de polícia (taxa de polícia). Em qualquer dos casos, dita atividade estatal deve ser específica e divisível e, no caso de taxa de polícia, deve, ainda, ser regular⁶². Portanto, não é qualquer serviço público que dá ensejo

⁶² “A taxa, espécie de tributo vinculado, tendo em vista o critério jurídico do aspecto material do fato gerador, que Geraldo Ataliba denomina de hipóteses de incidência (Hipótese de incidência tributária, Ed. Rev. dos Tribs. 4. ed., 1991, p. 128 et seq.), ou é de polícia, decorrente do exercício do poder de polícia, ou é de serviço, resultante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. <145>, <II>). A materialidade do fato gerador da taxa, ou de sua hipótese de incidência, é, ‘sempre e necessariamente um fato produzido pelo Estado, na esfera jurídica do próprio Estado, em referibilidade ao administrado’ (Geraldo Ataliba, Sistema Trib. na Constituição de 1988, Rev. de Dir. Trib., 51/140), ou ‘uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte’, que ‘pode consistir ou num serviço público ou num ato de polícia’ (Roque Antônio Carrazza, Curso de Dir. Const. Tributário, Ed.R.T., 2. ed., 1991, p. 243). As taxas de polícia, conforme mencionamos, decorrem do exercício do poder de polícia, conceituado este no art. 78 do CTN, e as de serviço, de um serviço público prestado ao contribuinte, serviço público específico e divisível (CF, art. <145>, <II>). Os serviços públicos, ensina Roque Carrazza, ‘se dividem em gerais e específicos’, certo que os primeiros, ou gerais, ‘são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos’, alcançando ‘a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas.’ (Ob. cit., p. 243). Esses serviços não constituem fato gerador de taxa, não podem, portanto, ser custeados por meio de taxa, mas pelos impostos. ‘Já os serviços específicos’, acrescenta Carrazza, ‘são os prestados ut singuli. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável, de pessoas). São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada’. (Ob. e loc. cit.). Noutras palavras, o serviço ‘é específico quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade, ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou: p. ex., a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo’; e ‘é divisível quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário: – a expedição de certidões, a concessão de porte de armas, a aferição dos pesos e medidas, etc.’ (Aliomar Beleeiro, Direito Trib. Brasileiro, Forense, 10. ed., p. 353-354). O serviço público, pois, que dá ensejo ao nascimento da taxa, há de ser um serviço específico e divisível. A sua utilização, pelo contribuinte, ou é efetiva ou é potencial, vale dizer, ou o serviço público é prestado ao contribuinte ou é posto à disposição deste. (...) Concedo que há serviços públicos que somente podem ser remunerados mediante taxa. Do acórdão do RE 89.876/RJ, relatado pelo eminente Min. Moreira Alves (RTJ 98/230) e da conferência que S. Exa. proferiu no ‘X Simpósio Nacional de Direito Tributário’ (...) penso que podemos extrair as seguintes conclusões, com pequenas alterações em relação ao pensamento do eminente Min. Moreira Alves: os serviços públicos poderiam ser classificados assim: 1) serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não. (...) 2) Serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. (...) 3) Serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás, etc.” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993.). (BRASIL, 2014).

a cobrança de taxa, mas somente aqueles específicos e divisíveis. Serviço específico é o que pode ser destacado como unidade autônoma de atuação e divisível é a atividade estatal que pode ser usufruída individualmente por cada usuário, de modo a permitir a identificação do usuário e a mensuração da atividade prestada. Já a tarifa é prevista no art. 175, § ún., III, da CF e é a contraprestação advinda no caso de prestação de serviços por concessionárias e permissionárias.

Quanto à divisibilidade do serviço público, Misabel Derzi, em nota ao livro de Aliomar Baleeiro (2004, p. 565), classifica os serviços em três tipos, dentre eles os:

[...] relativamente indivisíveis, quando a sua divisibilidade somente se manifesta no momento de sua utilização. O serviço de distribuição da justiça, prestado pelo Poder Judiciário, é inegavelmente específico (finalidade, organização, pessoal e material próprio ordenados e desenvolvidos em regime de Direito Público), mas indivisível, enquanto posto à disposição.

Nessa classificação afeiçoamos perfeitamente os serviços notariais e registrais, denominados na doutrina por serviços *uti singuli*⁶³, os quais ensejam em sua contrapartida a figura tributária de taxa, já que têm usuários determinados e utilização particular e mensurável para cada um deles. Não ensejariam a figura de preço público, como bem adverte Hugo de Brito (2003b, p. 663, grifos nossos), pois “o preço público, porém, seria a remuneração correspondente a um serviço público não especificamente estatal, vale dizer, uma atividade de *natureza comercial ou industrial*.” Nesse rumo foi a decisão do Supremo Tribunal Federal no HC 74.131/MG (BRASIL, 1997b), ao atribuir o crime de excesso de exação aos titulares de notas e de registro pelas cobranças indevidas a maior de

⁶³ “Os serviços públicos dividem-se em *gerais* e *específicos*. Os serviços públicos gerais, ditos também *universais*, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos.” (CARRAZZA, 2008, p. 525, grifos do autor).

emolumentos, perfilhando o entendimento de que os emolumentos não seria preços, mas taxas.

Partindo de um critério perfunctório, obtemos a diferenciação entre taxa e tarifa, no tocante da taxa ser compulsória, já que é um tributo, e o preço público não ser. Esse foi o entendimento do Supremo, consolidado na Súmula 545: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu." (BRASIL, 2013c).

Ocorre que tal critério foi utilizado antes da Constituição Federal de 1988. Geraldo Ataliba, acudindo-se de Marco Aurélio Greco e Hamilton Souza (2010, p. 170), adverte que, na Constituição Federal de 1988, "o critério para identificar a taxa e o preço não é mais a compulsoriedade ou a facultatividade, mas o tipo de atividade exercida. Se for uma atividade econômica⁶⁴, tal como definida no Título VII da Constituição Federal, haverá preço⁶⁵; se for uma atividade própria do Estado teremos taxa".

Reforça-se: os serviços prestados nos cartórios não são atividades próprias do comércio⁶⁶, não estão elencados no rol do título VII da Constituição Federal, tampouco gozam dos benefícios da legislação de empresas. Além do mais, não há discricionariedade na cobrança dos serviços prestados, já que os valores cobrados pelos serviços estão minuciosamente discriminados em tabela motivada por lei estadual que se baseia em lei geral federal (§ 2º, art. 236, CF). Nem mesmo é permitido dar descontos ou isenções senão aquelas definidas em lei, conforme obrigação contida no art. 30, VIII, da LNR⁶⁷. Antes até, é considerado uma infração disciplinar do notário ou do registrador, conforme o art.

⁶⁴ "A atividade econômica é um complexo de atos contratuais direcionados a fins de produção e distribuição dos bens e serviços que atendem às necessidades humanas e sociais." (LÔBO, 2014).

⁶⁵ Neste caso, seria o denominado preço privado adotado na primeira doutrina.

⁶⁶ Conforme já referido: "na atividade notarial e de registro, contudo, não há falar em *preço*, pois sua determinação não se equilibra entre as variações da oferta e da procura, mas segundo critérios aplicados verticalmente pelo Poder Público e, assim, sem qualquer semelhança com as operações de livre mercado". (CENEVIVA, 2010, p. 233, grifos do autor).

⁶⁷ Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: [...] VIII - observar os emolumentos fixados para a prática dos atos do seu ofício. (BRASIL., 1994a).

31, III, da mesma lei⁶⁸, passível de suspensão da delegação⁶⁹, ou até sua perda⁷⁰.

Ao revés, são atividades públicas exercidas por agente público delegado, de uma forma diferente das demais formas de delegação, mas que nem por isso deixa de agir como preposto do Estado. A doutrina de Marco Aurélio Greco e Hamilton Souza trazida na ADI 1.378 (BRASIL, 2011)⁷¹, é contundente ao referir que o fato das serventias terem titularidade exercida por particulares não desnatura a natureza pública dos seus atos.⁷² No mesmo sentido é Edvaldo Brito (1985, p. 77), o qual assinala que independente de ser prestado diretamente ou por interposta pessoa ou órgão, o exercício de função pública sempre reclamará taxas.

A lei federal que regulamentou o § 2º do art. 236 da CF foi a Lei 10.169/2000, a qual estabeleceu normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. No entanto, a competência concorrente (art. 24, § 1º, CF) permite que cada unidade da

⁶⁸ Art. 31. São infrações disciplinares que sujeitam os notários e os oficiais de registro às penalidades previstas nesta lei: [...] III - a cobrança indevida ou excessiva de emolumentos, ainda que sob a alegação de urgência. (ibid.).

⁶⁹ Art. 33. As penas serão aplicadas: [...] III - a de suspensão, em caso de reiterado descumprimento dos *deveres* ou de falta grave. (BRASIL, 1994, grifos nossos).

⁷⁰ Art. 35. A perda da delegação dependerá: I - de sentença judicial transitada em julgado; ou II - de decisão decorrente de processo administrativo instaurado pelo juízo competente, assegurado amplo direito de defesa. (Ibid.).

⁷¹ Vale referir que não infirma essa conclusão a existência de cartórios não oficializados, pois estes desempenham função pública, sendo públicos os serviços por eles prestados. De resto, a circunstância de estes serviços serem prestados por pessoas outras que não o Estado não os desnatura como públicos, sendo a relação jurídica que se estabelece entre aqueles e os usuários de direito público, como bem o demonstrou Renato Alessi. Verifica-se, destarte, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal prestigia a doutrina nacional e estrangeira citada, concluindo que a remuneração percebida em razão do desempenho de serviço eminentemente público é taxa e não preço.' (BRASIL, 2011).

⁷² Gilson Carlos Sant'anna emerge contra, pois para ele há nessa leitura uma confusão de serviço público com serviço regido por normas de Direito Público. Questão por nós já enfrentada no capítulo concernente à natureza jurídica dos serviços de notas e de registro, concluindo-se que são serviços públicos.

federação⁷³ determine seus valores desde que pautados sob a égide da lei geral (arts. 1º e 4º, Lei 10.169/2000)⁷⁴.

O fato de simples lei ordinária (Lei 10.169/2000) ter disciplinado os emolumentos é um dos recursos argumentativos levantado contra a titulação de taxa aos emolumentos, tendo por base a norma constitucional do art. 146, III, "a", da CF. O que não gera tal conclusão; pois já na ADC 1, de relatoria do Min. Moreira Alves (BRASIL, 1993), o Supremo Tribunal Federal assentou que há diferença entre normas gerais de matéria tributária e a instituição do próprio tributo, esta sim, passível de veiculação por meio de lei ordinária, desde que não haja obrigatoriedade de lei complementar.⁷⁵ E, como é cediço, o parágrafo segundo do artigo 236 em nenhum momento prescreveu lei complementar.

⁷³ No Estado do Rio Grande do Sul há a Lei Estadual 12.692/06, seguido do capítulo II do Provimento nº 32/06, da Corregedoria Geral de Justiça, que instituiu a Consolidação Normativa Notarial e Registral.

⁷⁴ "Ora, considerando a responsabilidade civil e criminal a que se refere à Lei nº 8.935/94, bem como a responsabilidade tributária atribuída pelo Código Tributário Nacional, e tendo em vista que esta última tem por base o montante dos tributos devidos sobre os atos praticados em razão do ofício, é razoável que os emolumentos tenham como critério indireto de referência os valores empregados como base de cálculo de tais tributos. Quanto maior for a base de cálculo tributária, maior o risco envolvido, no que diz respeito à responsabilidade dos notários e registradores. Essa, inclusive, é a razão pela qual a Lei nº 10.169/2000 prescreve a fixação de emolumentos com suporte em faixas que estabeleçam valores mínimos e máximos, nelas se enquadrando o valor constante do documento apresentado aos serviços notariais e de registro." (CARVALHO, 2013).

⁷⁵ Em caso similar o RE 377.457-3/PR tratou sobre o tema da desobediência ao art. 146, III, CF, no seu voto, o Min. Joaquim Barbosa asseverou que: "é importante divisar, novamente, a diferenciação entre normas gerais em matéria tributária e normas tributárias submetidas à reserva de lei complementar. [...] a concessão e revogação de isenção é matéria que pode ser versada em lei ordinária". Seguiu o Min. César Peluzzo, afirmando que há muito o STF já tinha identificado o CTN como o documento portador das normas gerais requeridas pelo art. 146, III, da CF e tratando diretamente do objeto da ação: "como o art. 6º, inc. II, da Lei Complementar nº 70/91, se limitava a isentar da contribuição 'as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987', está claro que nem ele, nem o art. 56 da Lei nº 9.430/96, configuram, em nenhum dos sentidos prejudicáveis à expressão, norma tributária que, prevendo a forma ou outros requisitos mediante os quais devesse concedida ou revogada uma isenção qualquer, pudera dizer-se geral." (BRASIL, 2008d). Outro exemplo jurisprudencial: "Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei estadual 7.098, de 30-12-1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local." (ADI 1.945-MC, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.) No mesmo sentido: RE 578.582-AgR, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 27-11-2012, Primeira Turma, DJE de 19-12-2012." (STF, 2014).

A destinação da renda é outro argumento levantado, já que nas serventias não oficializadas os emolumentos não compõem receita tributária⁷⁶. O que não pode justificar o afastamento da figura da taxa, pois conforme lição de Geraldo Ataliba (2010, p. 158) isso é seara do Direito Financeiro e não do Direito Tributário, não se podendo “incluir na definição do tributo a destinação do seu produto”; filia-se a essa posição Gilberto de Ulhôa Canto (1964, p. 54)⁷⁷: “nem seria lógico admitir, como elemento integrante da definição da natureza de um tributo, circunstância posterior à sua própria criação, como é o emprêgo (*sic*) que se fará das quantias arrecadadas”⁷⁸. Essa recomendação já constava na exposição que acompanhou o projeto do Código Tributário Nacional (*Ibid.*, p. 62):

Consiste êsse (*sic*) critério em definir a taxa, por oposição ao impôsto (*sic*), adotando como elemento diferenciador, não o destino da arrecadação, que não é elemento de conceituação de qualquer tributo [...], mas o caráter específico da cobrança, dirigida unicamente contra os contribuintes que se utilizem ou beneficiem, efetiva ou potencialmente, do serviço estatal cuja intuição (*sic*) sirva de funcionamento ao tributo.

Vem ao encontro disso, a lição exemplificativa de Fabiano Verli⁷⁹ (2005, pp. 118-119), o qual faz analogia aos impostos cobrados pelo sistema “s”, como o Senai, onde entidades privadas não só se beneficiam com receitas tributárias como também têm titularidade ativa na cobrança destas. Segue ele:

⁷⁶ Conforme referido em nota de rodapé n. 51, as taxas de fiscalização são receitas públicas que adentram ao orçamento, como corrobora a Lei Orçamentária Anual.

⁷⁷ "A natureza dos tributos não resulta da sua designação, nem da finalidade prevista para o produto da sua cobrança. A natureza de qualquer tributo define-se pela vinculação do seu fato gerador ao respectivo sujeito passivo." (CANTO, 1964, p. 52).

⁷⁸ No mesmo sentido Sacha Calmon Coêlho (1990, p. 50) e Adão Sergio do Nascimento Cassiano (2014): "[...] o que define o tributo não é o destino da arrecadação, mas o fato de se tratar de uma requisição de dinheiro compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada (CTN, art. 3º). O destino da arrecadação é irrelevante para a definição da natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º, inciso II), isto é, para definir se determinada exação é imposto, taxa ou contribuição de melhoria."

⁷⁹ Para esse autor, discípulo de Sacha Calmon Coêlho, o critério adequado para se diferenciar taxas e preços é o da livre vontade, não importando para sua configuração a natureza jurídica da contraprestação, pois se ela for coativa é receita pública submetida ao regime de Direito Público e ao princípio geral de legalidade. Este princípio foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.444 MC/PR (BRASIL, 1997c), que, posteriormente, confirmou a obrigatoriedade de observância das limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre elas os princípios tributários.

Se se procurava um critério sólido que separasse as taxas dos preços públicos, este não pôde ser encontrado na análise do destino da receita dos recolhimentos, pois nada impede que preços públicos sejam recolhidos diretamente ao Estado, da mesma maneira que taxas, como outros tributos, podem ser destinadas a entes privados, embora voltados à prestação de serviço público.

Percebe-se a vulnerabilidade desse argumento: não é a destinação da arrecadação que faz uma contraprestação transformar-se em taxa, esse fato é posterior e não adentra na hipótese de incidência *in abstracto* da norma. Portanto, a configuração tributária aos emolumentos é prefacial à destinação da receita daí advinda, que poderá ficar nas mãos do Estado ou não, a depender da política arrecadatória elegida.

O fato de que ninguém paga pela utilização potencial do serviço notarial também faz com que articulistas reajam à ideia de taxa. Porém, segundo o artigo 77, do CTN, o fato gerador das taxas, que poderão ser cobradas por qualquer ente político, é o “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” (BRASIL, 1966a). Em nenhum momento se exige a potencialidade para cobrança, existe a locução “ou” no artigo, que revela possibilidade de cobrança potencial, e não a sua obrigatoriedade.

Se adotarmos o critério do regime de Direito para a diferenciação de taxas e tarifas, teremos êxito em enquadrar os emolumentos como taxas. Marco Aurélio Greco (2002, p. 757) afirma que: “quando a atuação estatal se desenvolve em regime público (administrativo), sua mola propulsora não é a vontade de nenhuma das partes (particular ou administração), mas a lei que assim o determinou”. Também refuta a tese da contraprestação obrigatória, no sentido de entender que o serviço público é desempenhado por força de lei, o pagamento é consequência; agora se o serviço não é tido por público então pode ter por mola ou força impulsionadora o pagamento (preço) do particular que recebe esse serviço. Geraldo Ataliba (2010, p. 160) já asseverava que o regime de preços⁸⁰ é

⁸⁰ Marco Aurélio Greco (2002, p. 754) adota os seguintes critérios para a configuração da natureza de preços: “[...] para haver preço, mister se faz: 1) um contrato (obrigação assumida livremente pelas partes); 2) uma prestação a cargo da outra pessoa conveniente (de dar, fazer ou não fazer); 3) que ambas as prestações se relacionem direta e imediatamente, cada uma delas sendo concomitante causa e efeito da outra.”

“típico do direito privado, informado pela autonomia da vontade, de que decorrem a liberdade de contratar e a liberdade contratual, inconvenientes com o regime administrativo estritamente informador de toda atividade pública [...]”.

Então Marco Aurélio Greco (2002, pp. 757-758) defende que, para a configuração de taxa, não se deve partir da atividade desempenhada pelo Estado, adotando-se, desse modo, um critério subjetivo ou mesmo um critério objetivo, o qual teria por base uma atividade de interesse geral⁸¹. Mas, sim, um critério formal, ou seja, atuação desenvolvida debaixo de um regime⁸² específico, "assim, se o serviço público se caracteriza pelo regime jurídico, e este não se constitui em regime de direito privado, logicamente não pode dar ensejo a um preço que é a figura mais típica e expressiva de relação de Direito Privado."

E, conforme já evidenciado, o regime é o de Direito Público, pois somente o Estado pode conferir a fé pública que é auferida nas notas e nos registros. Com a aprovação de Aliomar Baleeiro (2004, p. 545): “só os agentes do Estado são revestidos da competência de imprimir fé pública a atos e documentos ou a certificar, para aceitação por todos, a legitimidade de coisas ou a observância de formalidades legais”.

Notório é que a atuação notarial e registral se desenvolve sob o manto do Direito Público, já que é serviço público exercido por força de lei e não em consequência de qualquer contrato que possa dar liberalidade aos delegatários, ou mesmo aos usuários. Nesse ponto, podemos citar diversos artigos do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002) que obrigam a utilização de escrituras públicas ou mesmo testamento, atos notariais exclusivos do tabelião de notas: art. 62, para criação de fundação; art. 108, para negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País;

⁸¹ Há autores, como Ricardo Lobo Torres (2011, p. 188) que partem da essencialidade do serviço para estrear taxa de preço público. O autor conceitua preço público como: “prestação pecuniária, que, não sendo dever fundamental nem se vinculando às liberdades fundamentais, é exigida sob a diretiva do princípio constitucional do benefício, como remuneração de serviços públicos não essenciais, com base no dispositivo constitucional que autoriza a intervenção no domínio econômico”.

⁸² Conforme José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 563), regime jurídico “é o conjunto de regras de direito que regulam determinada relação jurídica”.

art. 807, para contrato de constituição de renda; art. 1.369, da constituição de contrato de superfície; art. 1.640, § ún., combinado com o art. 1.653, para elaboração de pacto antenupcial; art. 1.711, para instituição de bem de família; art. 1.793, para cessão de direitos hereditários; art. 2.015, combinado com a Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007, para inventários ou separações e divórcios extrajudiciais, com partilha ou sem ela.

Outras leis esparsas, tal qual a Lei 5.709, de 7 de outubro de 1971, que, em seu art. 8º, exige, para aquisição de imóvel rural por pessoa estrangeira, física ou jurídica, a escritura pública; também a Lei 6.015/73 (art. 90) exige escritura pública ou sentença para emancipação voluntária e, em seu art. 90, para o caso de estabelecimento de divisas entre confrontantes, sem necessidade de retificação (art. 213, § 9º). Da mesma forma a Lei 7.652, de 3 de fevereiro de 1988, que, em seu art. 33, afiança ser necessária a escritura pública para os atos relativos às promessas, cessões, compra e venda e outra qualquer modalidade de transferência de propriedade de embarcação sujeitas a registro; e o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (art. 5º, § 3º), exige-a para criação de fundação pública, dentre outras diversas leis.

Mais atos notariais também são exigidos a determinados negócios jurídicos, como reconhecimentos de firmas, autenticações e os próprios registros, tais como o registro no cartório de Registro de Títulos e Documentos, de todos os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções, para produzirem efeitos no país (art. 129, 6, LRP) ou como os registros do art. 167, LRP, que por força do art. 1.245 do Código Civil, são exigíveis, ao afirmar que a propriedade entre vivos somente é transferida mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis, hospedando o princípio da obrigatoriedade registral. Ou mesmo ato do tabelião de protesto, conforme o artigo 75 da Lei 4.728, de 14 de julho de 1965, que exige prévio protesto do contrato de câmbio, para que o mesmo se constitua em instrumento para requerer a ação executiva.

Regnoberto de Melo Jr. (2005, p. 129, grifo nosso) ratifica a exigência legal ao afirmar que emolumentos são a “contraprestação remuneratória paga pelo interessado ao prestador do respectivo serviço notarial ou registral, decorrente de relação jurídica obrigacional *legal*, e com quanto fixado em lei”.

Adotando o critério do regime de Direito, Roque Carraza (2008, p. 524, grifos do autor) estatui que:

O que torna público um serviço não é sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que possua, mas o *regime jurídico* a que está submetido, melhor dizendo, se ele for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, um serviço público, ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem.

Após essa digressão, temos, como primeira premissa: todo serviço prestado por determinação constitucional ou legal é serviço público para fins tributários; segunda premissa, o serviço notarial e registral é prestado por força do art. 236 da CF. Logo, os serviços notariais e registrais são serviços públicos para fins tributários. Desse silogismo, concluímos que a configuração de taxa é a mais adequada à contribuição em forma de emolumentos.

Sacha Calmon Coêlho (2003, p. 357) assim também entende e afirma de forma terminante que emolumentos “são taxas e não preços públicos”. Do mesmo modo já entendia Bernardo Ribeiro Moraes (1976, p. 94), aduzindo que emolumentos é espécie do gênero taxa, contribuição exigida em confusão com taxa ou com preço público. Conclui-se então que, para fins de Direito Tributário os serviços notariais e de registro são serviços públicos, na acepção do art. 145, II, da CF e 77 do CTN, pois o regime a que estão submetidos é o de Direito Público, que é oportuno à taxa.

Ousamos afirmar, sob a influência de Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo (2008, p. 22), que o montante total de valores arrecadados a título de emolumentos e que pertence ao Estado é taxa. Porém a remuneração dos titulares das serventias de notas e de registro, custeada mediatamente pelo Estado, é tarifa. Ou seja, “o que é remunerado por taxa são os serviços notariais e de registro prestados indiretamente (no caso, através de delegação a um particular) pelo Estado-membro [...], titular do tributo é o Estado, e não os notários ou registradores.”

Embora a lei estadual⁸³ de São Paulo refira que os delegatários arrecadam os emolumentos num sistema de parafiscalidade, atuando como sujeitos passivos por substituição, não é bem isso o que ocorre. Em verdade os tabeliães e registradores são sujeitos passivos indiretos na modalidade de responsável tributário⁸⁴ em relação às taxas recolhidas. Isso porque não ingressam eles, na condição de substitutos⁸⁵, com a excusa da redundância, substituindo o contribuinte devedor dos emolumentos. Inversamente, o contribuinte nunca sai da relação jurídica; o tabelião, entretanto, poderá responder pelos tributos devidos conjuntamente com o contribuinte, conforme expressamente prevê o artigo 134, VI, do Código Tributário Nacional:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...] VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; (BRASIL, 1966a).

⁸³ A Lei paulista 11.331/02 em seu artigo 3º faz expressa referência a esse termo: "Artigo 3º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere aos emolumentos, os notários e os registradores". (SÃO PAULO, 2002).

⁸⁴ Sujeito passivo é a pessoa obrigada a arcar com a obrigação tributária (art. 121, CTN); se tiver relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação, será sujeito passivo direto, podendo compor a modalidade de contribuinte (é quem realiza o fato gerador da obrigação - art. 121, § ún., CTN) ou a do substituto tributário (a responsabilidade é atribuída a terceiro, o qual se encontra vinculado ao fato gerador, isentando o contribuinte que seria quem normalmente responderia pela obrigação - art. 128, CTN). Opostamente, se a obrigação decorre apenas de disposição de lei, será sujeito passivo indireto, podendo compor as modalidades de responsável tributário (é terceira pessoa obrigada por lei, sem que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação - art. 121, § ún., II, CTN e art. 134, CTN) ou de sucessor tributário ("também não tem ligação com o fato imponible, mas tem uma relação, de direito privado, com o contribuinte, em virtude da qual a lei promove sua sub-rogação nos direitos e obrigações tributárias do contribuinte."). (DIFINI, 2008, p. 241).

⁸⁵ Adão Sergio do Nascimento Cassiano (2010, p. 308) demonstra que "há casos em que tanto o contribuinte como o chamado 'substituto' são, efetivamente, sujeitos passivos diretos [em fatos de natureza bilateral a lei tem liberalidade de escolher o contribuinte], mas também há casos em que o substituto não se configura como sujeito passivo direto, mas sim como sujeito passivo indireto." E segue o autor: "Quando a lei, entretanto, atribui a responsabilidade tributária à pessoa estranha ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, isto é, à pessoa estranha ao fato tributável, mas em decorrência do próprio fato tributável e não de outras circunstâncias, então aí sim se estará diante da verdadeira substituição tributária, a qual configura sujeição passiva indireta e não sujeição passiva direta." (CASSIANO, 2010, p. 332). No mesmo sentido Sacha Calmon Coelho (2010, p. 215-216), o qual afirma que tanto o contribuinte quanto o substituto são sujeitos passivos diretos, pois quando a lei obriga que este pague o tributo por fato gerador daquele, há "dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência". Portanto, o contribuinte e o substituto possuem sujeição passiva direta já o responsável e o sucessor, indireta.

O tabelião e o registrador são colocados pela lei⁸⁶, no ato de cobrança dos emolumentos (que doravante denominaremos emolumento-taxa), na posição de sujeitos passivos, muito embora não realizem a ação descrita na hipótese de incidência da norma tributária, mas a ela estão vinculados indiretamente, já que por eles é prestado o serviço que dá nascimento ao tributo. A sua posição de responsável surge por disposição legal⁸⁷, enquanto que a do contribuinte, pela realização do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse momento eles se diferenciam da categoria de substitutos tributários⁸⁸, à medida que não há liberação do contribuinte em pagar o emolumento-taxa, repassando esse ônus ao tabelião e ao registrador. Não é dada, a eles, a condição de sujeitos passivos originários e, portanto obrigados a tributo devido em relação ao fato gerador praticado por outrem.

O oposto é o que ocorre: o usuário de um serviço de notas e de registro, pelo fato da sua utilização, contrai obrigação tributária de natureza de taxa que deve e será paga ao preposto do Estado, que é o notário ou o registrador. No caso de não haver o pagamento dos selos de fiscalização (parte do montante que é devida ao Estado e que configura legítima natureza de taxa de fiscalização), esses profissionais serão os responsáveis tributários subsidiariamente.

Como vemos, em vez do delegado repassar toda a taxa ao Poder Público, deduz para si parcela desta a título de remuneração pelo seu ofício, evitando trabalho dobrado e ilógico de trespasse desses valores do Poder Público a ele.

Franciso Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo (2008, p. 23) advertem que, embora haja ligação entre emolumento (emolumento-taxa) e a

⁸⁶ Não somente o art. 134, VI, do CTN traz os serventuários extrajudiciais como responsáveis tributários, mas a Lei 8.935/94 e a Lei 6.015/73, respectivamente: "art. 30, LNR. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: [...] XI - fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar" (BRASIL, 1994a); e "art. 289, LRP. No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício." (BRASIL, 1973a).

⁸⁷ Serão responsáveis por quaisquer tributos originados em decorrência de atos de seu ofício ou prestados diante deles: "a responsabilidade de tabeliães e serventuários de ofício os solidariza pela negligência em velar que sejam pagos os tributos nos atos que celebram, como o imposto de transmissão imobiliária *inter vivos*, os de operação de crédito, etc., [...]" (BALEIRO, 2004., p. 753).

⁸⁸ Alfredo Augusto Becker (1998, p. 552, grifos do autor): "existe *substituto legal tributário*, toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo".

remuneração dos serventuários extrajudiciais (o que passamos a denominar de emolumento-tarifa), já que a remuneração geralmente é fixada com base nos emolumentos, são de naturezas distintas. Para aclarar trazemos legislação do Estado de São Paulo, onde isso é mais visível:

Artigo 19 - Os emolumentos correspondem aos custos dos serviços notariais e de registro na seguinte conformidade:

I - relativamente aos atos de Notas, de Registro de Imóveis, de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas e de Protesto de Títulos e Outros Documentos de Dívidas:

a) 62,5% (sessenta e dois inteiros e meio por cento) são receitas dos notários e registradores;

b) 17,763160% (dezessete inteiros, setecentos e sessenta e três mil, cento e sessenta centésimos de milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva fiscalização;

c) 13,157894% (treze inteiros, cento e cinquenta e sete mil, oitocentos e noventa e quatro centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado;

d) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados à compensação dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e à complementação da receita mínima das serventias deficitárias;

e) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, em decorrência da fiscalização dos serviços;

II - relativamente aos atos privativos do Registro Civil das Pessoas Naturais:

a) 83,3333% (oitenta e três inteiros, três mil e trezentos e trinta e três centésimos de milésimos percentuais) são receitas dos oficiais registradores;

b) 16,6667% (dezesseis inteiros, seis mil seiscentos e sessenta e sete centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado. (SÃO PAULO, 2002).

O todo (taxa, ou como aqui denominamos: emolumento-taxa, pois devido ao Estado pelo serviço público de notas e registro) pertence ao Poder Público, que por questão de praticidade no pagamento de seu delegado, renuncia parte da sua receita para remunerar seu agente delegado (o que denominamos de emolumento-tarifa).

3.2 NATUREZA REMUNERATÓRIA

O servidor público recebe vencimentos pelo exercício de cargo público, já quem pratica um ato no exercício de uma função especial é remunerado por meio de emolumento.⁸⁹

Segundo o artigo 28 da Lei 8.935/94, os notários e oficiais de registro têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia, o que revela propriedade e previne o confisco. (MELO Jr., p. 275).

Sobre a percepção integral, Walter Ceneviva (2010, p. 234) refere ainda: “não corresponde à realidade [...], pois eles incluem taxas recolhíveis ao Estado, e, em algumas unidades da Federação, a outros beneficiários, até mesmo de natureza privada.” Sobre a possibilidade de contribuição a fundos especiais, a Lei 10.169/2000, teve o seu inciso V do artigo 3º vetado, nestes termos:

O inciso V do art. 3º do projeto [V - instituir taxa, contribuição, acréscimo ou percentual sobre os emolumentos, salvo se destinados a Fundo Especial de Reaparelhamento e Modernização, criados por lei, exclusivamente para as atividades jurisdicionais] abre uma ressalva para a vedação estabelecida no *caput* a partir da expressão "*salvo se destinados a Fundo Especial de Reaparelhamento e Modernização, criados por lei, exclusivamente para as atividades jurisdicionais*", a qual resulta em inconstitucionalidade, por ensejar que seja criado um inadmissível adicional de emolumentos, sendo despiciendo demonstrar a impossibilidade de criação de adicionais a tributos. Convém ressaltar que o Supremo Tribunal Federal manifestou-se neste sentido por meio da ADIN nº-1.778 (*vide* RTJ 173/24), em cujo acórdão ficou assentado o entendimento de que os Estados da Federação não têm competência 'para instituir impostos sobre os negócios notariais.' (BRASIL, 2000b).

Alia-se a isso o art. 3º da Lei 6.941, de 14 de setembro de 1981, o qual transcrevemos: "é vedado incluir ou acrescer, às custas dos Registros Públicos, quaisquer taxas ou contribuições." (BRASIL, 1981).

⁸⁹ Regn Roberto de Melo Jr. filiando-se a Antônio Albergaria (2005, p. 251) aduz que: "emolumento é remuneração de um ato praticado no exercício de uma função especial. No caso ora apreciado, a função pode ser notarial ou de registro. Os servidores públicos percebem vencimentos (art. 39, §1º), e não emolumentos. Os agentes públicos auxiliares da Administração Pública percebem emolumentos, destinados à remuneração dos atos que praticar, pagos não pelo Poder Público, mas sim por aqueles que solicitam a prática dos atos. É uma forma especial de remuneração daqueles serviços que exercem também de forma especial, tais serviços."

Colige-se, por consequência, a impossibilidade de imposição de obrigações acessórias sobre os emolumentos. Isso, no entanto, foi pacificado ao contrário pelo Supremo Tribunal Federal, o qual admitiu taxas de polícia incidentes sobre os emolumentos, desde que tais valores fossem destinados à Justiça.⁹⁰ Devemos então fazer a leitura de que relativamente à parte que cabe apenas ao serventuário delegado (emolumento-tarifa) não se admitirá nenhuma taxa ou contribuição.

Sendo possível a instituição de taxas de fiscalização, a quem é dado o dever de pagá-las, ou seja, quem é o sujeito passivo desta tributação? Valendo-nos de Geraldo Ataliba (2010, pp. 147 e 157), ele é categórico em afirmar que “os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas ‘de polícia’.” Por conseguinte, o sujeito passivo da taxa será a pessoa que se utiliza do serviço público específico e divisível ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos, no nosso estudo os usuários dos serviços cartorários.

Lembra-se, com suporte em Roque Antônio Carrazza (2008, p. 540), que as pessoas políticas não podem criar taxas com o intuito fiscal de arrecadação, típico de impostos. Devem estar as taxas ligadas ao custeio do serviço ou ato de polícia que alcancem o contribuinte. Com a acuidade peculiar, Aliomar Baleeiro (2004, p. 547) já havia ensinado:

Nesse ponto, no que tange à distinção entre impostos e taxas, ainda encontra aplicação o art. 4º do Código Tributário Nacional. Na prática, o ente estatal, se não fosse a vedação, poderia pretender aumentar a arrecadação, criando novo imposto – muitas vezes invadindo campo de competência alheia – nomeando-o de taxa, mas escondendo-o sob fato gerador de imposto, em afronta direta, em disfarce mais sofisticado, o legislador da falsa taxa pode escolher fato gerador aparente de tributo vinculado e afetar-lhe o produto arrecadado ao custeio de certo serviço público. A natureza real de imposto apenas se identificaria, nesse artifício legal, por meio da base de cálculo.

⁹⁰ “As custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécie tributária, são taxas, segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal. (...) Impossibilidade da destinação do produto da arrecadação, ou de parte deste, a instituições privadas, entidades de classe e Caixa de Assistência dos Advogados. Permitti-lo, importaria ofensa ao princípio da igualdade. Precedentes do STF.” (ADI 1.145, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 3-10-2002, Plenário, DJ de 8-11-2002). Vide: MS 28.141, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 10-2-2011, Plenário, DJE de 1º-7-2011; RE 233.843, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009. (STF, 2014).

O que dá indícios de estar ocorrendo: as inúmeras decisões de taxas de poder de polícia, por vezes estão camuflando verdadeiros impostos, fato que fora observado pelo Min. Marco Aurélio na ADI 3.028/RN⁹¹.

Portanto, possível a incidência de taxa de polícia sobre o emolumento que configura taxa pelo exercício de serviço público, porém de acordo com a legislação tributária e não se prestando tal taxa à simples arrecadação pelo Estado, nem meio odioso de confisco, o que comumente está ocorrendo, com criação de mais de uma taxa de fiscalização para não nominados órgãos de auxílio judicial. Podemos perceber esse flagrante desrespeito na seguinte distribuição dos valores do Estado de São Paulo: “17,763160% (dezesete inteiros, setecentos e sessenta e três mil, cento e sessenta centésimos de milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva *fiscalização*;” e mais “3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, em decorrência da *fiscalização* dos serviços;” (SÃO PAULO, 2002, grifos nossos).

No Rio Grande do Sul, o artigo 11, § 5º da Lei 12.692, de 29 de dezembro de 2006, lei que dispõe sobre emolumentos, cria o selo digital de fiscalização notarial e registral e institui o fundo notarial e registral para o Estado, traz uma tabela de valores de selos que variam de acordo com valores de emolumentos compreendidos entre dois extremos. Por exemplo, no ato de uma “escritura pública, incluído o traslado: a) de quitação, seja qual for o valor” cujo valor de emolumentos é de R\$ 33,70⁹², incidirá selo de fiscalização no valor de R\$ 0,55⁹³,

⁹¹ "Tanto o Judiciário quanto o Ministério Público hão de atuar a partir do que previsto nos orçamentos. Descabe adoção de um segundo sistema, sob o ângulo administrativo-financeiro, para viabilizar atuações precípuas do Estado em campo no qual há de se exigir eqüidistância (*sic*) ímpar. [...] E temos um encargo que ocorrerá à conta do contribuinte. O Ministério Público, exercendo uma atividade essencial do Estado, já funciona a partir do imposto cobrado pela unidade da Federação." (BRASIL, 2010).

⁹² Valores com referência na URE de março de 2006. A lei estadual revogada pela atual legislação já tratava do assunto: “art. 1º da lei nº 8.938, de 20 de dezembro de 1989 - Os serviços prestados por notários e registradores serão remunerados mediante emolumentos, calculados com base na Unidade de Referência de Emolumentos (URE), de acordo com as tabelas anexas.

pois o ato cotado está compreendido entre valor de emolumentos de “R\$ 12,11 até R\$ 33,70”.

Os valores arrecadados em decorrência do selo de fiscalização irão compor um fundo, o Fundo Notarial e Registral – FUNORE, que tem por finalidades (art. 14 da Lei 12.692, de 29 de dezembro de 2006):

- I - transferir ao Poder Judiciário recursos destinados a ressarcir as despesas de fiscalização dos atos notariais e de registro e a prover outros serviços, a critério de sua administração;
- II - compensar os serviços notariais e de registro pelos atos gratuitos praticados por imposição legal;
- III - assegurar renda mínima à manutenção dos serviços notariais e de registro deficitários;
- IV - prover a manutenção dos serviços prestados pelo próprio Fundo; e
- V - prover a manutenção dos serviços prestados pelos Colégios Notarial e Registral. (RIO GRANDE DO SUL, 2006a).

A cada finalidade caberá um percentual do fundo arrecadado, sendo na proporção de (art. 18, Lei 12.692/06) até 50% (cinquenta por cento) para as despesas do inciso I do art. 14; até 25% (vinte e cinco por cento) para as do inciso II; e até 25% (vinte e cinco por cento) para as demais. Dessa feita podemos vislumbrar as percentagens representativas dos selos no total dos emolumentos no Estado do Rio Grande do Sul:

TABELA 1 - Tabela de Emolumentos do Estado do Rio Grande do Sul⁹⁴:

<i>Faixa de Valores</i>

Parágrafo único - Uma Unidade de Referência de Emolumentos corresponde a 9 Bônus do Tesouro Nacional (BTN).”

⁹³ Redação do § 1º do art. 24-D dada pelo Provimento nº 17/2012-CGJ. (RIO GRANDE DO SUL, 2013a).

⁹⁴ Houve tentativa frustrada através do Projeto de Lei 457/2006 – emenda 2, de autoria do Deputado Berfran Rosado, de tabela mais justa de contribuição, na qual os atos corriqueiramente utilizados pelas pessoas de baixa renda e de classe média não sofreriam incidência e os atos que fossem utilizados poucas vezes pelos mais favorecidos economicamente sofreriam uma pequena majoração. (RIO GRANDE DO SUL, 2006b). O Projeto de Lei nº 457/2006 – emenda 5, de autoria do Deputado Flavio Koutzii tentou retirar o ônus dos selos dos consumidores finais, o que foi rejeitado também. (RIO GRANDE DO SUL, 2006c), o que coaduna com os princípios tributários, já que os sujeitos passivos da taxa de fiscalização são os usuários dos serviços e não seus prestadores.

Faixa de Valores	Selo	% Limites Mínimos e Máximos
Faixa I		
R\$ -	0,30	0,0000000%
R\$ 8,80		3,2967033%
Faixa II		
R\$ 8,81	0,40	4,3431053%
R\$ 12,10		3,2000000%
Faixa III		
R\$ 12,11	0,55	4,3443918%
R\$ 33,70		1,6058394%
Faixa IV		
R\$ 33,71	0,70	2,0342924%
R\$ 70,00		0,9900990%
Faixa V		
R\$ 70,01	2,70	3,7133819%
R\$ 1.000,00		0,2692730%
Faixa VI		
R\$ 1.000,01	5,40	0,5370943%
R\$ 50.000,00		0,0107988%
Faixa VII		
R\$ 50.000,01	8,10	0,0161974%
R\$ 150.000,00		0,0053997%
Faixa VIII		
R\$ 150.000,01	10,85	0,0072328%
R\$ 300.000,00		0,0036165%
Faixa IX		
R\$ 300.001,00	13,6	0,0045164%

Fonte: o autor, 2013⁹⁵

Valores percentuais representativos nos selos bem a menor dos que os encontrados no Estado de São Paulo, muito embora neste Estado os valores dos emolumentos são muito maiores que os do Rio Grande do Sul, o que acaba não os identificando. Por exemplo, para lavratura de uma escritura pública declaratória de união estável, no Estado de São Paulo, o usuário do serviço de notas pagaria o valor de R\$ 297, 41, o que adviria ao tabelião pelo emolumentotarifa, o montante de R\$ 185, 88; já no Rio Grande do Sul, pagar-se-ia o valor de

⁹⁵ Dados de valores para cálculo retirados do Provimento 32/06 da Corregedoria Geral da Justiça do Rio Grande do Sul. (RIO GRANDE DO SUL, 2013a).

R\$ 54,00, restando ao tabelião a monta de apenas R\$ 52, 92, configurando dessa sorte, menos de 28,5% do emolumento-tarifa devido ao serventário paulista. Por isso, deve-se ter o cuidado na comparação entre valores de taxas nos emolumentos estaduais, pois a percentagem poderá ou não revelar confisco a depender da base a se incidir o percentual.

Nesse desiderato, o princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF) em matéria de taxas se perfectibilizaria quando a cobrança se aproximar dos gastos efetivos com o serviço prestado; portanto, se o Estado começar a aumentar o valor dos selos de fiscalização com a finalidade de angariar investimentos em determinados setores ou órgãos da Justiça, ou mesmo diminuir a percentagem que caberia aos serventários com a mesma escusa, teremos a violação desse princípio. E, neste último caso, poderíamos chegar à violação de outro princípio: o de não confisco (art. 150, IV, CF).

Ultrapassando-se os custos de uma atuação estatal para fins de tributação por meio de taxas, teríamos, desde já, uma situação afrontosa ao princípio da própria retributividade, com a desfiguração da taxa, restando também confiscatória a referida situação sempre que as proporções então alcançadas sejam violadoras do direito maior de propriedade. (BUSSAMARA, 2003, p. 154).

A proibição do confisco se estende às taxas⁹⁶, ou, no melhor entendimento, obliquamente assim se estende, já que não havendo correta correlação com o custo, o tributo será inválido (DIFINI, 2007, p. 207). Segue o autor: “se não houver tal correspondência, estará desnaturada a base de cálculo do tributo e não haverá taxa, mas imposto.” (Ibid., p. 208).

O princípio do não confisco atua limitando a tributação com finalidade de preservação do direito de propriedade. O direito de propriedade ao salário ou renda que detém o tabelião ou registrador pelo seu ofício não pode sofrer confisco por imposição de variadas taxas e impostos. Até mesmo porque esse valor auferido como renda será tributado pelo imposto de renda de pessoa física

⁹⁶ Nesse sentido Sacha Calmon Coelho (2006, p. 275) e Roque Antônio Carrazza (2008, p. 101).

e tributado pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza, como quer o Supremo Tribunal Federal⁹⁷.

Sobre a possibilidade dos serviços notariais e de registros serem base de cálculo para incidência do ISS é que se explana agora.

⁹⁷ Paulo Caliendo (2011, p. 116) alerta sobre o perigo do uso descontrolado da tributação como abuso estatal e ferimento da justiça social.

4 EMOLUMENTOS COMO FATO GERADOR DO ISS

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza é um imposto de competência municipal; sendo imposto, é tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art.16, CTN). Isto é, a lei torna obrigatório o pagamento do imposto com a suficiente situação descrita pela lei definidora do fato gerador. Conforme Aloísio Bueno (2011) é sempre relacionado ao agir, ou ao ter, do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional traz como fato gerador “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966a), abrangendo o plano abstrato da descrição legislativa do fato a ser tributado e o plano da concreção deste, o qual origina a obrigação tributária. (HARADA, 2006, p. 319).

O fato gerador do imposto de serviços de qualquer natureza é a prestação de serviços, desde que isso não configure fato gerador de imposto de competência dos outros entes políticos.

4.1 DO FATO GERADOR DO ISS

O fato gerador do ISS foi tratado na atual legislação em vigor sobre o tema, da mesma maneira que na sua predecessora, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

Esse Decreto-lei, embora sucedido por lei mais nova, ainda vigora quanto ao seu artigo 9º, em virtude do disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, notadamente no artigo 34, § 5º, o qual afirma que a citada legislação continua a produzir efeitos, na parte em que ela não é incompatível com a nova.

A lista de serviços inserta no Decreto-lei 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987, não prognosticava taxativamente os serviços de notas e registros, porém expunha nos itens 24: “Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados

de qualquer natureza”; 29: “Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres”; 76: “Cópia ou reprodução, por quaisquer processos, de documentos e outros papéis, plantas ou desenhos”; e 95: “Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)”; todos fatos geradores passíveis de cobrança quando instituídos em leis municipais. O que acabava não ocorrendo e, conseqüentemente, não houve recolhimento às Prefeituras desses supostos valores de ISS.

Com o advento da Lei Complementar 116, a lista de serviços começou a contemplar de forma incisiva e indubitosa, em seus itens 21 e 21.01 os “serviços de registros públicos, cartorários e notariais”⁹⁸. Não obstante, as leis municipais não o consideravam e, quando o faziam, não o cobravam, por pairar a dúvida de ser tal imposto inconstitucional, por estar acobertado na norma da imunidade recíproca (art. 150, VI, a, CF). E os tribunais assim estavam decidindo:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS REGISTRÁRIOS E NOTARIAIS. INVIABILIDADE DA COBRANÇA. SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA LEI. PRELIMINAR. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. DESCABIMENTO. Cabível a impetração do mandado de segurança, face aos efeitos concretos de Lei Municipal inquinada de inconstitucional pela impetrante, não figurando hipótese de impugnação à lei em tese. ISS. SERVIÇOS REGISTRÁRIOS E NOTARIAIS. Inviabilidade de tributar pelo ISS o serviço público prestado pelos Notários e Registradores, que não perde a característica de público tão só pelo fato de ser prestado por particular, pois por delegação do Poder Público. Natureza essencialmente estatal de tais atividades administrativas. Óbice expresso para a cobrança ante a regra inserta no art. 150, VI, a, da CF/88. Natureza tributária dos emolumentos cobrados pelos Notários e Registradores, qualificando-os como taxas, conforme precedentes do STF. Cobrança do imposto que, em tais circunstâncias, importaria em dupla tributação. Violação à imunidade recíproca estabelecida na Carta da República. A possibilidade de cobrança do ISS sobre serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço

⁹⁸ Igor Danilevicz e Thiago Danilevicz (2013, p. 160) esmiuçando tal expressão afirmam que não são quaisquer registros públicos os que a lei elenca, mas apenas os cartoriais e os notariais, ficando fora da incidência do ISS, portanto, os Centros de Registros de Veículos Automotores (CRVAs).

ou pedágio pelo usuário final do serviço, pressupõe, necessariamente, que seja de forma lucrativa. Inteligência do art. 1.º, § 3.º, da Lei Complementar n.º 116/03. Indevida ingerência fiscalizatória do Município sobre tais serventias, por força dos efeitos fiscais da incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos Notários e Registradores e obrigações acessórias daí decorrentes. Fiscalização própria e específica do Poder Judiciário Estadual. Tratando-se de serviço público por delegação do Estado e sob a fiscalização do Poder Judiciário, não tem o Município competência para autorizar ou não a sua prestação. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. (RIO GRANDE DO SUL, 2007a)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO - Atividades exercidas por Cartório de Registro de Imóveis - Serviço público delegado - Não incidência do ISSQN - Recurso provido. (SÃO PAULO, 2007).

De maneira escurreita, pois se estamos falando de serviço público, se estamos falando de taxa, a consequência é a observância das limitações constitucionais ao poder de tributar, e dentre elas a imunidade recíproca contida no artigo 150, VI, “a”, da CF. Na lição do Mestre gaúcho, Luiz Felipe Silveira Difini, em julgamento da ADI 70.020.118.097 (RIO GRANDE DO SUL, 2007b):

Os serviços de registro, cartorários e notariais são públicos (porque obedecem ao regime jurídico próprio), não afastando esta característica o fato de serem prestados em caráter privado por particulares, por se tratarem de serviços delegados pelo Poder Público (art. 236 da Constituição Federal de 88). Assim, há vedação constitucional prevista no art. 150, VI, “a” da CF/88, visto que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Alguns doutrinadores, a contrário senso, já defendiam a tese que posteriormente iria vingar no julgamento da ADI 3.089: a de que não havia imunidade recíproca pelo motivo de “apesar de o serviço – delegado pelo Estado – continuar sendo *público*, ele é exercido em caráter privado, por um *profissional* que obviamente visa ao lucro.” (MANGIERI; MELO, 2008, p. 27, grifos do autor).

A ação direta de inconstitucionalidade movida pela ANOREG/BR contra a incidência do ISS sobre os serviços notariais e registrais alegou a inconstitucionalidade dos referidos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, levantando a violação dos artigos 145, II, 156, III, e 236, *caput*, todos da Constituição Federal, em razão dos serviços de qualquer

natureza somente se prestarem a serviços de índole privada, além da violação ao art. 150, VI, "a", e seus parágrafos 2º e 3º, da CF, esboçando a tese da imunidade recíproca que já havia ganho terreno na doutrina e mesmo nas jurisprudências estaduais. No entanto, a tese foi rechaçada sob o argumento de que o intuito lucrativo faria exceção junto ao art. 150, §3º, CF e a imunidade recíproca seria prerrogativa inerente a entidades políticas federativas e não a particulares.

Em verdade, tal julgamento teve motivação política, com finalidade arrecadatária, em decorrência da divulgação pela imprensa do auferimento de rendas vultosas em determinados cartórios de São Paulo⁹⁹, esquecendo-se de mencionar que a maioria, sem informatização, sobrevive dos valores arrecadados pelos fundos instituídos pelos Estados para os manterem. Nesse ponto, faz-se a advertência de Marco Aurélio na voz de Maximiliano, no RE 178.236-RJ:

Cumpra evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e, deste modo, encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra, no texto, ideias apenas existentes no próprio cérebro ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores [...].

Em voto, após pedido de vista, o Min. Joaquim Barbosa sustentou que o princípio da imunidade recíproca "opera como mecanismo de ponderação e calibração do pacto federativo" (BRASIL, 1996a), bem como impede a utilização de tributos como instrumentos de pressões econômicas entre esses membros. Nesse mote, pondera-se que uma guerra fiscal não é improvável em termos de serviços notariais, já que, sendo livre a escolha do notário¹⁰⁰ (art. 8º, LNR),

⁹⁹ "O cartório mais rentável está no Rio de Janeiro. A corregedoria não quis divulgar o nome, mas informou que, em 2006, ele acumulou R\$ 28,3 milhões. O segundo colocado está em São Paulo, com R\$ 26,9 milhões arrecadados no mesmo período. Possivelmente, o cartório mais rentável do país é o 9º Ofício do Registro de Imóveis, no Centro do Rio. De acordo com números do Tribunal de Justiça do Rio, a unidade arrecadou, somente no ano passado, R\$ 35,5 milhões (R\$ 2,9 milhões por mês), e foi a campeã de receita no estado." Mais poderá ser consultado no seguinte *link*: <<http://www.conjur.com.br/2010-jul-19/levantamento-cnj-revela-tabeliaes-faturaram-bilhoes-2006>>. Acesso em: 10 ago. 2013

¹⁰⁰ Essa condição é referente apenas ao Tabelionato de Notas, não atingindo as demais serventias.

idades vizinhas podem ter seus serviços e, conseqüentemente, suas rendas desviadas para outras cidades onde o ISS é menor, ocasionando um típico “desconto” no custo dos serviços notariais. Isso, naturalmente, no caso de se entender possível o repasse do valor do ISS ao usuário dos serviços de notas e de registro¹⁰¹.

Podemos observar essa situação concreta na tabela abaixo, onde se compararam as alíquotas de ISS dos Municípios que compõem a Região Metropolitana de Porto Alegre, incidente sobre serviços notariais e de registro, bem como sobre serviços de transporte público municipal:

Tabela 2 – Alíquotas de ISS da Região Metropolitana de Porto Alegre

<i>Cidade</i>	<i>Lei</i>	<i>Alíquota de ISS sobre serviços notariais (%)</i>	<i>Alíquota de ISS sobre transporte coletivo (%)</i>
Porto Alegre	Lei Complementar 7/73	5	2,5
Alvorada	Lei 1.412/03	3	5
Canoas	Lei 4818/03	2,25	2,25
Cachoeirinha	Lei 2.140/02	2,25	2,25
Gravataí	Lei 2070/03	2- 2,5 a depender do número de funcionários	2- 2,5 a depender do número de funcionários
Viamão	Lei 3.754/09	2,5	5
Guáíba	Lei 1.819/03	2	2
Eldorado do Sul	Lei Complementar 5/03	5	5
Esteio	Lei 3.636/03	3	4
Sapucaia do Sul	Lei 2728/04	3,5	3,5
São Leopoldo	Lei 5.047/01.	3	2
Novo Hamburgo	Lei 1.031/03	3	2
Nova Santa Rita	Lei 770/05	2	2
Triunfo	Lei 1.722/02	3	3
Charqueadas	Lei 1.599/04	3	0

¹⁰¹ Entendendo-se o ISS como encargo do prestador de serviço, portanto do notário ou do registrador, não há porque falar em guerra fiscal, já que a eles não é dado à escolha da circunscrição territorial de atuação; contrariamente, é imposto, por meio de ordem de classificação em concurso público.

Montenegro	Lei Complementar 4.010/03	3,5	3,5
Capela de Santana	Lei 806/03	3	3
Portão	Lei 1.435/03	2,5	2,5
Estância Velha	Lei 768/02	3	2
Ivoti	Lei 2.500/09	2	2
Dois Irmãos	Lei 1.520/97	2	2
Sapiranga	Lei 3.282/03	2	2
Campo Bom	Lei 2.397/02	2	2
Araricá	Lei 320/03.	3	3
Nova Hartz	Lei 1.013/03	3	3
Parobé	Lei 1.404/97	2	2
Taquara	Lei 3.175/03	2	2
Glorinha	Lei 546/02	5	3
Arroio dos Ratos	Lei 2.238/03	3	3
São Jerônimo	Lei 415/90	2	2
Santo Antônio da Patrulha	Lei Complementar 19/03	3	2,5
Rolante	Lei 1.802/03	2	2
Igrejinha	Lei 1.213/89	3	2

Fonte: o autor, 2013¹⁰²

Muitas receitas de instrumentos públicos¹⁰³ e, conseqüentemente, os impostos municipais daí advindos seriam deslocados para cidades nas quais o valor da alíquota do ISS fosse menor, já que a base de cálculo é a mesma. Portanto, Porto Alegre, que detém uma alíquota de 5 % (cinco por cento), poderia ver suas receitas esvaziarem em favor da cidade de Guaíba, a qual dista apenas 27 km (vinte e sete quilômetros) e detém uma alíquota 3% (três por cento) menor.

Anota-se que o serviço a ser tributado, destarte, deve estar necessariamente previsto na lei complementar. Essa lei complementar, de caráter nacional institui normas gerais sobre o assunto, veiculando uma lista de serviços suscetíveis de tributação. Do mesmo modo e, por conseguinte, o Município a institui por meio de lei municipal; só a partir daí o ISS poderá ser cobrado.

¹⁰² Leis consultadas no *síte* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. (RIO GRANDE DO SUL, 2013b).

¹⁰³ São instrumentos públicos todos aqueles elencados no rol do artigo 7º da LNR.

A instituição por lei municipal é coercitiva, pois a lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) obriga o governante a instituir e arrecadar todos os tributos de competência do Município, dificultando a renúncia de receita, sob pena de vedação das transferências voluntárias¹⁰⁴ (art. 11, § único)¹⁰⁵, ou seja, repasse de verbas federais e estaduais. O que é rigorosamente fiscalizado pelo Tribunal de Contas do Estado em que inserido o Município, conforme o art. 71, II, da CF.

Ressalta-se que os Municípios somente poderão instituir tal imposto, com base no art. 156, III, da CF “sobre fatos que estejam inseridos no conceito constitucional de serviço” (PROCHALSKI, 2009, pp. 200-205), o que para o autor, seguindo ideia de Aires Barreto, não abarca os serviços públicos.

Por necessitar de resultado econômico e revelação de capacidade contributiva, o ISS também não incidiria em atos gratuitos: resultado da interpretação do art. 145, § 1º, da CF (Ibid., p. 209)¹⁰⁶. Pois “o que concretiza a materialidade do ISS é a verificação de que houve prestação de serviço economicamente relevante, sendo irrelevante tenha havido lucro na operação” (Ibid., p. 211), fato este alcançado pelo imposto de renda.

O autor supra referido, alicerçado no § 3º do art. 150 da CF afirma que as prestações de serviços remuneradas por tarifas integram o critério material da hipótese de incidência do ISS, razão de não incidir a imunidade recíproca, pois é o particular o prestador e, sendo assim, devedor tributário do serviço.

Chegando-se à conclusão de que os serviços públicos não são fatos geradores do ISS, poder-se-ia questionar como então se conciliar a decisão da ADI 3.089 com o ordenamento jurídico? E a resposta vem com a tese já levantada da diferenciação do emolumento-taxa e do emolumento-tarifa. Este

¹⁰⁴ Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. (BRASIL, 2000f).

¹⁰⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. (Ibid.).

¹⁰⁶ Entendimento contrário defendido por Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo (2008, p. 54).

sim, passível de ingerência tributária municipal pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza.

4.1.1 Da base de cálculo – a imunidade recíproca

Alfredo Augusto Becker (1998, p. 374) define que “a base de cálculo é o núcleo da hipótese da incidência tributária e confere o gênero jurídico do tributo”. Assim, a base de cálculo está estritamente ligada à hipótese de incidência. Instituído o tributo, nasce a base de cálculo. Para tanto, a base de cálculo do ISS deve diferir da base de cálculo da taxa que se circunscreve ao Poder Público; somente assim a cobrança do ISS será constitucional.

Ilídima é a cobrança de ISS sobre valores estatais, sendo possível, entretanto na parte que é colhida a título de remuneração pelos serventuários, em certa afinidade com as concessões e permissões típicas do Direito Administrativo, em harmonia com o § 3º do art. 1º da LC 116/03, o qual afirma incidir ISS sobre “serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço” (BRASIL, 2003a). A única diferença é que o valor que é pago diretamente pelo usuário final, em termos de emolumentos é receita estatal abdicada pelo Estado delegante, em contraprestação aos serviços públicos prestados pelos delegatários.¹⁰⁷

Não há de se confundir receita com entrada financeira; esta são valores que apenas transitam pelo caixa de maneira efêmera, pois serão repassados ao seus verdadeiros titulares; nem toda entrada de valor em caixa será receita.

¹⁰⁷ Quando o Estado delegante paga diretamente os valores para complementar a obtenção de uma renda mínima para o delegatário, ocorre similarmente o que se dá com a concessão patrocinada. A lei prevê dois tipos de Parceria Público Privada – PPP: na concessão administrativa, a Administração Pública é a principal usuária do serviço prestado pelo parceiro privado. Geralmente para serviços *uti universi*, impedindo cobrança de tarifa do particular. Na concessão patrocinada caracterizada pelo pagamento de um complemento remuneratório, do parceiro público ao privado, adicionalmente ao valor da tarifa paga pelo usuário. A concessão patrocinada é utilizada para delegação de serviços públicos *uti singuli*, sendo cabível quando o empreendimento não seja financeiramente autossustentável ou como instrumento de redução das tarifas. (MAZZA, 2012, p. 407). Alexandre Santos de Aragão (2013, p. 162, grifos nossos) explica que quando os serviços forem delegados à iniciativa privada, deverão ser remunerados pelo usuário quando não o forem pagos pelo Estado, já que a delegação pressupõe a lucratividade.

Aquela, sim, é a entrada efetiva no caixa, a qual incrementará o patrimônio da pessoa e que nas empresas privadas advém do faturamento pela venda de produtos e serviços. Benelácito concedido pelo plenário do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Os notários e tabeliães apenas arrecadam em nome do Estado (titular do tributo) as taxas devidas em razão do serviço público prestado (delegação da função de arrecadar), mas delas não são titulares. Artigo 7º, caput e § 3º, do CTN. - O que é assegurado aos agentes delegados é apenas uma 'parcela' dos emolumentos e custas adimplidos pelas pessoas que utilizam os serviços de cartório e de registro, sendo esta a sua remuneração (o preço do serviço), base de incidência do ISSQN. (RIO GRANDE DO SUL, 2008).

Nesse ponto, destaca-se que os valores advindos dos selos de fiscalização em nenhum momento adentram ao livro caixa das serventias notariais e registras, em total harmonia ao que a jurisprudência acima colacionada resguarda.

A imunidade recíproca, inscrita constitucionalmente no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, fundamenta o princípio federativo, o qual exige autonomia das pessoas políticas e, por essa razão, é vedado que umas instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das outras. Se aceitássemos que o ISS pudesse incidir sobre o emolumento em seu valor integral e total (emolumento-taxa), teríamos que a pessoa política Município estaria instituindo um imposto sobre uma renda advinda de uma taxa de outro ente político que é o Estado, artimanha não tolerada pelo ordenamento constitucional.

Sobre o assunto, Misabel Derzi (1993, p. 88) articula:

A imunidade recíproca corresponde a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e ao princípio da igualdade (que, no Direito Tributário, deve ser examinado segundo o critério da capacidade econômica). Quer se examine o tema sob um ângulo – o da isonomia política dos entes da federação – quer sob outro – o da inexistência de capacidade econômica – a imunidade intergovernamental obriga e não pode ser reduzida por modificação posterior que altere o Texto Constitucional originário. Na Constituição Brasileira, a imunidade recíproca não se fundamenta em um ou outro, mas ao contrário, no duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica, ambos limitadores da faculdade de emendar ou de revisar a Carta, própria do Poder Legislativo derivado.

As pessoas políticas não prestam serviços de atividade econômica e, por isso, não há autorização para tributação, sob pena de se ferir o princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, § 1º, da CF. Esse foi o critério utilizado na votação da ADI 3.089 para autorizar a incidência do ISS nos emolumentos cartorários, já que o recebimento de remuneração pela prestação dos serviços revelaria capacidade contributiva. O respeitado professor Humberto Ávila (2004, p. 214) já havia lembrado que: “o essencial é examinar se o serviço prestado tem caráter de serviço público, ou se é compatível com um negócio privado”.

A dicção constitucional “são exercidos em caráter privado” quer dizer que a organização interna e a gestão dos serviços notariais e de registro são regidos pelo Direito Privado, ou seja, os meios materiais e humanos para a execução desses serviços sofrem, predominantemente, a incidência do Direito Civil e do Direito do Trabalho, com a finalidade natural de se atingir um resultado positivo em caixa (lucro), do contrário não haveria razão para se querer prestar o serviço.

No ponto condizente à finalidade lucrativa e por assumirem o risco do negócio, assemelham-se às concessões, já que recebem contraprestação por um serviço prestado, “de modo a obter um equilíbrio financeiro” (ÁVILA, 2004, p. 219). Porém, essa contraprestação para ser adequada, deve ser livremente fixada pelo prestador do serviço, e não regulada por lei ou pelo Poder Executivo (ibid., 220), fato estranho aos serviços notariais e registrais. Confirma Walter Ceneviva (2010, p. 233): “a determinação não se equilibra entre as variações da oferta e da procura, segundo os critérios aplicados verticalmente pelo Poder Público e, assim sem qualquer semelhança com as operações de mercado”.

Enfim, somente quanto a evitar o resultado negativo em caixa os serventuários se assemelham às típicas concessões, não comportando assim a analogia. A uma, porque os atos isentos praticados por concessionários são suportados pelos outros usuários dos serviços, o que não ocorre com os atos gratuitos dos cartórios¹⁰⁸. A duas, porque os valores recolhidos a título de ISS

¹⁰⁸ Apenas os atos de registro civil de pessoas naturais são ressarcíveis através do selo de fiscalização, não obstante os atos de Tabelionato de Notas e de Protesto e os de Registro Civil de

pelas concessionárias de serviço público são repassados aos usuários, já que compõem o custo do serviço¹⁰⁹. A três, porque nem sempre as alíquotas são equivalentes, conforme se pode observar na Tabela 2, na qual foi feita uma comparação dos serviços notariais e registrais com os serviços de concessão de transporte público.

Difícil é a articulação hermenêutica para compatibilizar os ensinamentos de Direito Tributário com a decisão da ADI 3.089. Tem-se a prestação de um serviço público, contraprestacionado por taxa e, portanto, sob o manto da imunidade recíproca. De outro lado temos um preposto do Estado que age em nome deste na prestação do referido serviço, recebendo por isso uma remuneração não tributária, que não é livremente por ele ajustada e que tem a finalidade de atingimento de um lucro. Manifesto que livre concorrência não há, típica das atividades econômicas e inviabilizatória das imunidades.

Porém, com o intuito de preservar a isonomia¹¹⁰, o Estado, em razão do Supremo Tribunal Federal, entendeu ser possível a incidência do ISS, pois a imunidade apenas se legitima “quando a situação a ser preservada for mais importante para o Estado do que a própria arrecadação” (LEOPOLDO, 2012, p. 25). Entendeu-se que esse serviço prestado no limiar da atividade econômica deveria ser tributado, tal como ocorre com as concessões e permissões, prescindindo da questão da livre concorrência e de outras prerrogativas dadas a esses institutos.

Assim, para o Estado é melhor arrecadar que imunizar; encontrou-se nas altas rendas divulgadas a justificativa para atribuir, em defesa do princípio da capacidade contributiva, a tributação municipal a título de ISS aos cartorários.

peças Jurídicas, Títulos e Documentos e Imóveis são irressarcíveis em total afronta ao direito de remuneração.

¹⁰⁹ O custo total do serviço corresponde ao custo quilométrico acrescido dos tributos cobrados, tais como o ISS, PIS, COFINS e taxa de gerenciamento. Para melhor entendimento do processo de atribuição de valor a tarifas de ônibus, verificar o *site* do Grupo Executivo de Integração da Política de Transportes, disponível em: <http://www.geipot.gov.br/Estudos_Realizados/cartilha01/Tarifa_p%C3%A1gina4/Tarifa_p%C3%A1gina4_0.htm>. Acesso em 20 ago. 2013. (GEIPOT, 2013).

¹¹⁰ Pois “o critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva”, que é o meio de aplicação da igualdade (ÁVILA, 2004, p. 344).

Enfatiza-se que o único critério constitucional apto a quantificar o aspecto material da hipótese de incidência, identificando a base de cálculo do ISS, é a remuneração do serviço, pois é esse fato que exterioriza o signo-presuntivo de riqueza (JUSTEN FILHO, 1985, p. 161)¹¹¹. O que alicerça nossa construção científica: somente a remuneração devida ao serventuário deverá configurar a base de cálculo para incidência do ISS, apurando-o na forma do art. 10 da LC 116/03 que manteve vigente o art. 9º do DL 406/68.

4.1.2 Da responsabilidade tributária

O sujeito ativo, que é o Município (ou o Distrito Federal), tem liberalidade para atribuir a capacidade tributária¹¹² ativa à pessoa diversa, física ou jurídica, de Direito Público ou Privado.

O sujeito passivo de uma obrigação tributária é aquela pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade (art. 121, CTN). Será contribuinte quando tem relação direta com a situação constitutiva do fato gerador (inciso I) e, responsável, quando a obrigação decorre de força de lei, indiretamente vinculada ao fato gerador (inciso II e art. 128, CTN).

Quanto ao ISS, é contribuinte o prestador de serviços (art. 5º, LC 116/03); portanto, quem deve o ISS é o tabelião ou o registrador, ou seja, o delegado que presta o serviço público.¹¹³ É ele quem pratica o ato descrito na hipótese de incidência da norma, é ele o contribuinte de direito.

¹¹¹ "É inegável, porém, que a prestação do serviço, considerada em si mesma e isolada de outros dados, não é fato signo-presuntivo de riqueza alguma. Intrinsecamente, a prestação de serviço é atividade (situação ou fato) que evidencia uma capacidade física e intelectual do prestador do serviço. Essa capacitação física e intelectual não é, ela própria, avaliável economicamente nem externa riqueza alguma, autorizadora de apropriação pelo Estado sob forma tributária." (JUSTEN FILHO, 1985, p. 162).

¹¹² Competência tributária ativa é o poder conferido pela Constituição aos Entes Políticos para criação de tributos e é indelegável (art. 7º, CTN); de outro lado, capacidade tributária ativa é prerrogativa de figurar no polo ativo das obrigações tributárias.

¹¹³ Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo (2008, p. 174), ao entenderem que o ISS é um imposto indireto, aduzem que o contribuinte de fato é o usuário do serviço de notas e de registro, mas que não se confunde com o contribuinte de direito.

Ele é o sujeito passivo o qual tem a obrigação de arcar com o ônus do ISS, porém isso não impossibilita de incluir esse valor no custo dos serviços, ou seja, nos emolumentos-tarifa (claro que por meio de Lei estadual, já que a competência para instituição dos valores dos emolumentos fica a cargo do Estado). Cuidado se deve ter, pois se a massiva jurisprudência equipara os serviços de notas e de registro aos serviços de concessão pública, para a retirada de inúmeras prerrogativas as regras "beneficiadoras" que nesta se impõem naqueles também devem ser aplicadas. Portanto, o valor do ISS deve recompor a remuneração dos notários e dos registradores, quer pelo aumento dos emolumentos, quer pelo repasse do ônus aos usuários, já que o valor do ISS é elemento constitutivo do preço do serviço¹¹⁴.

Marco Aurélio Greco (1981, pp. 192-204) adverte sobre a necessidade de se manter o equilíbrio financeiro entre o encargo assumido por um concessionário e a remuneração daí advinda, decorrendo que, no caso de isenções tarifárias, haverá inconstitucionalidade se não houver medidas que neutralizem o efeito desequilibrador do custo operacional, o que corriqueiramente ocorre com os emolumentos¹¹⁵.

Como o aumento dos emolumentos é algo vedado pela lei (art. 31, III, LNR), atribuindo-se somente a esta a possibilidade de fazê-lo, a saída é o repasse do ônus aos usuários.

Em relação ao emolumento-taxa, ao contrário do que ocorre com o ISS, o serventuário delegado é apenas sujeito passivo indireto na modalidade responsável tributário¹¹⁶. Como outrora referido, são responsáveis tributários

¹¹⁴ Como, com a entrada em vigor da LC 116/03 não houve aumento dos emolumentos a título de remuneração dos serventuários, parece que se deva assumir a tese de que o ISS deva ser repassado aos usuários do serviço delegado para que assim integre o custo dos serviços, já que o ISS é um dos elementos constitutivos do custo efetivo do serviço para fins de constituição da base de cálculo do tributo taxa (emolumento-taxa). Nesse diapasão os usuários serão tidos por contribuintes de fato, enquanto os titulares de notas e de registro, contribuintes de direito. Lembra-se que o contribuinte de direito é a pessoa que figura no polo passivo da obrigação tributária e o contribuinte de fato é o destinatário da carga econômica do tributo.

¹¹⁵ Fato já referido em nota de rodapé n. 108.

¹¹⁶ São também responsáveis pelos impostos de transmissão causa *mortis* e doação, impostos de transmissão de bens imóveis, foros, laudêmios e quaisquer outros tributos que incidam em negócios jurídicos lavrados por tabeliães, ou registrados por registradores.

pelos tributos devidos sobre atos por eles praticados (art. 134, VI, CTN)¹¹⁷, da mesma maneira em relação ao imposto de renda de seus empregados, estratégia adequada para evitar a sonegação¹¹⁸.

A responsabilidade, entretanto, fica adstrita ao exercício do ofício, não havendo transferência de responsabilidade no caso de assunção de delegação, observando o STJ que: “no caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva.” (BRASIL, 2013a)¹¹⁹.

4.2 FORMA DE RECOLHIMENTO DO ISS

O montante tributário devido, ou seja, o aspecto quantitativo do tributo é calculado, por regra, alíquota vezes a base de cálculo. A base de cálculo é sabida como o custo do serviço e, conforme instituiu a Emenda Constitucional 37/02 que alterou o § 3º do artigo 156 da Constituição Federal, à lei complementar caberia fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Assim fez a LC 116/03, em seu artigo 8º, fixando em 5% a alíquota máxima. Noutro norte, o ADCT estipulou, em seu art. 88, que na ausência de lei complementar a fixar a alíquota mínima, esta seria de 2%. Porém, outro modo de cálculo do imposto é previsto.

¹¹⁷ Para maiores informações consultar RE 545.613/MG. (BRASIL, 2007a).

¹¹⁸ Nesse ponto, Sacha Calmon Coelho (2010, p. 223) estrema os substitutos legais tributários e os retentores de tributos alheios, já que estes não são partícipes de relação jurídico tributária, agem como agentes de arrecadação; aqueles, ao revés, são sempre partícipes da relação. “Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais. O devedor retentor é de fazer (facere) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é de dar (dare). O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou, tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência. Os substitutos, contudo, não podem, por conta própria, repetir o indébito, fato que os aproxima um pouco dos retentores e dos contribuintes dos impostos de repercussão jurídica (art. 166 do CTN).” (COELHO, 2010, p. 226).

¹¹⁹ Anota-se que as dívidas tributárias advindas de impostos, taxas ou contribuições decorrentes de imóvel adquirido, por exemplo, o local físico do cartório, sofrerão a incidência do art. 130 do CTN e, portanto, transferíveis ao novo titular do bem.

4.2.1 Da vigência do parágrafo primeiro do art. 9º do Decreto-lei 406/68

Outro modo possível de cálculo a título de ISS é por valor fixo, o esculpido no artigo 9º, § 1º, do DL 406/68, o qual não foi revogado pela LC 116/03, único artigo, aliás, mantido pela nova lei do ISS:

Art. 9º, § 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto [sic] 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, 1968).

Muitos doutrinadores, defendem equivocadamente que tal artigo fora aniquilado. Sem razão, pois na redação do projeto da Lei Complementar 116/2003 constava, expressamente, o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 como norma a ser revogada, todavia o Senado o retirou, manifestando explicitamente a vontade de permanência do regime especial de tributação de serviços pessoais.

Outros, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ambicionaram declarar a inconstitucionalidade¹²⁰ do art. 9º, § 1º, do DL nº 406/68, com base no argumento de que a forma de tributação estabelecida pelo referido dispositivo implicaria uma isenção heterônoma (isenção dada por um ente federado a tributo administrado por outro), ato vedado pela Carta Magna. O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 663 sepultando a discussão: “os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição.” (BRASIL, 2013b).

O mesmo Tribunal, no Recurso Extraordinário 236.604-7, esclareceu que: “a norma constante do art. 9º, § 1º, do DL nº. 406/68, não trata de isenção ou benefício fiscal, mas sim de definição de base de cálculo e que, sendo assim, tal regra havia sido recepcionada pela Constituição Federal como lei complementar.” (BRASIL, 1999f).

¹²⁰ Nesse sentido Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, que advogam que tributos fixos (sem base de cálculo e sem alíquota) não permitem a verificação do princípio da reserva das competências tributárias.

Outra objeção à vigência da tributação fixa foi a alegação de revogação tácita do aventado art. 9º, § 1º, do DL 406/68, visto que nasceu a LC nº. 116/03 como norma geral a regular o ISS em âmbito nacional e esta não tratou diretamente sobre a tributação fixa. Argumento despido de fundamento, pois a norma posterior e geral (LC nº 116/03) não regulou inteiramente a matéria, nem editou norma incompatível com o artigo em comento (art. 2º, §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942).

Assim, quando a prestação dos serviços for realizada de forma pessoal, pelo próprio contribuinte, que assume a responsabilidade particular e direta pela atividade-fim, o valor do ISS é fixo. É como entende Hugo de Brito Machado (2003a, p. 369):

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo entre estes fatores a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho.

E segue o autor: “sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de alíquotas e de base de cálculo, pois não há o que calcular”.

Outro tema polêmico é o da eventual extensão da tributação fixa às sociedades profissionais, conforme almeja o § 3º do art. 9º do mesmo Decreto-lei 406/68. Essa dúvida é justificada em razão da LC 116/03, em seu artigo 10, ter revogado o inciso V do art. 3º do Decreto-lei 834/69, dispositivo que deu a segunda redação ao § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 e que também revogou a Lei Complementar 56/87, que por seu art. 2º deu a última redação ao dito § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68. Os mesmos argumentos utilizados em defesa da vigência do § 1º do art. 9º do DL 406/68 são aqui investidos.

Há quem defenda, contudo¹²¹, que a revogação da LC 56/87 pela LC 116/03 teria retirado do sistema jurídico o tal benefício às sociedades

¹²¹ Betina Treiger Grunemacher (2004, p. 191-210).

profissionais, em face do princípio da vedação à reprivatização¹²² (art. 2º, § 3º, do Decreto-lei 4.657/42); portanto, essa revogação não teria o condão de ressuscitar o art. 9º, § 3º, do DL 406/68. O que Kiyoshi Harada (2006, p. 71) contra-ataca, pois:

Pouco importa que a LC 100/99 tenha sido formalmente 'revogada' pela LC 116/03 (art. 10), pois quando isso ocorreu aquela LC 100/99, lei de efeito instantâneo, já havia cumprido a sua finalidade de introduzir o item 101 na lista anexa à LC 56/87 e acrescentar os §§ 4º, 5º e 6º ao art. 9º do Dec.-lei 406/68, tornando-se, por essa razão, imune à revogação.

Por fim, mesmo quem sustenta a revogação entende extensível às sociedades esse benefício, em prol do princípio da isonomia tributária.

Sacha Calmon Coêlho, Misabel Derzi e Valter de Souza Lobato (2008, p. 109) em parecer sobre o assunto afirmam que tanto a interpretação gramatical, quanto a sistemática e teleológica levam à conclusão de que o discutido artigo continua a vigor, marcando a dualidade de bases de cálculo que sempre marcou o ISS.

Pacificada a vigência do artigo 9º do DL 406/68, cabe agora, verificar se os notários e os registradores estão imersos nesse regime tributário.

4.2.2 A ingerência do Decreto-lei 406/68 sobre o ISS dos cartórios

A polêmica gira em torno do aspecto quantitativo do tributo. Alguns defendem que a base de cálculo deve ser o valor total dos emolumentos recebidos (emolumento-taxa). Outros ponderam que deve ser subtraído desse total, montantes correspondentes às taxas estaduais, diga-se, o que não fica no caixa do cartório, mas constitui receita do Estado, aplicando-se nesses casos as alíquotas incidentes. A terceira tese determina que o serviço prestado pelo cartório é de responsabilidade pessoal, assim, a cobrança do ISS deveria ser

¹²² Fernando Facury Scaff (2008, p. 196) enfrenta a questão da reprivatização, alertando que a "revogação expressa das alterações da norma não se confunde com a revogação da norma".

feita como acontece com os profissionais autônomos, como advogados e médicos, que pagam individualmente um valor fixo de ISS por ano; tese que ora advogamos como a correta.

Entendendo-se que a remuneração de trabalho pessoal não poderia ser tributada pelos Municípios (por meio do ISS), uma vez que tais valores estariam sob a competência exclusiva da União (Imposto de Renda - IR), Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa, ao elaborarem o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966), publicado no ano seguinte àquele em que editada a EC 18/65, que deu origem ao Sistema Tributário Nacional, disciplinado pelo Código Tributário Nacional, incluíram expressa regra no sentido de que deveria haver base de cálculo diferenciada para os casos em que a prestação de serviços se desse sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte:

Art. 72, I, CTN. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho. (BRASIL, 1966a).

Regra que fora revogada com a edição do DL 406/68, que acabou a tratando na íntegra. O Decreto-lei 406/68, no seu artigo 9º, § 1º e § 3º, estabeleceu um regime especial de tributação: no que se refere aos profissionais que exercem serviço pessoal, a base de cálculo não pode ser o valor do serviço.

Muitos autores e a própria tese encabeçada pela ANOREG alegam que na tributação dos serviços pessoais (tributação dos autônomos), o valor do serviço equivale à remuneração desses profissionais: fazer com que incida o ISS sobre essa remuneração é equiparar o ISS ao Imposto de Renda e, nesse caso, haveria invasão de competência tributária em relação à União ou uma bitributação¹²³. Carlos Ayres Britto (BRASIL, 2008a) defendeu que: “as atividades dos cartórios

¹²³ Bitributação se dá quando duas pessoas jurídicas de Direito Público tributam o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Quando há invasão de competência de um ente público na do outro é inconstitucional, sendo, entretanto tolerada quando a própria Constituição Federal a autoriza. Cabe referir que o imposto de renda é sobre a renda líquida e não sobre a remuneração.

não podem ser tributadas por meio de ISSQN, haja vista que os valores pagos a título de taxa não podem integrar a base de cálculo de um imposto".

Quis-se, então declarar a inconstitucionalidade, em razão do emolumento-taxa ter por base de cálculo a remuneração que também configura base de cálculo para fins do imposto de renda e do ISS, forte no art. 145, § 2º, da CF. Contudo, não há inconstitucionalidade¹²⁴ quando se utiliza apenas parâmetros para a identificação de valores, tese já sufragada pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 29 (BRASIL, 2014): "é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra."¹²⁵

O fato é que a LC 116/03 manteve para alguns casos a chamada tributação fixa, hoje tranquilamente aceita para os profissionais autônomos. Profissional autônomo é aquele que não tem laço de subordinação ao empregador, conforme nos instrui Aliomar Baleeiro (2004, p. 493). Em igual situação, há o tabelião e o registrador, que não têm vínculo de subordinação alguma, gozando de independência, sofrendo apenas fiscalização por parte do Poder Judiciário (art. 37, LNR).

Todavia, em Porto Alegre, a Lei Complementar Municipal nº 07/73, que institui e disciplina os tributos de competência do Município de Porto Alegre e estabelece, com base no Código Tributário Nacional, normas gerais de Direito Tributário a eles aplicáveis (a qual foi alterada pela Lei Complementar nº 584 de 27.12.2007), traz, em seu artigo 21, as alíquotas para a cobrança do ISS

¹²⁴ "Emolumentos. Serviços notariais e de registro. Art. 145, § 2º, da CF. Não há inconstitucionalidade quando a regra impugnada utiliza, pura e simplesmente, parâmetros que não provocam a identidade vedada pelo art. 145, § 2º, da CF. No caso, os valores são utilizados apenas como padrão para determinar o valor dos emolumentos. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente." (ADI 3.887, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 15-10-2008, Plenário, DJE de 19-12-2008.) (STF, 2014).

¹²⁵ "Conforme assinalado na decisão agravada, o acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que, no julgamento do RE 576.321-RG-QO/SP, de minha relatoria, manteve o entendimento pela constitucionalidade de taxas que, na apuração do montante devido, adotem um ou mais dos elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral entre uma base e outra." RE 549.085 AgR (DJe 6.9.2011) - Relator Ministro Ricardo Lewandowski - Segunda Turma. (BRASIL, 2014).

incidentes sobre os serviços da lista anexa, dentre eles os serviços notariais e de registro (itens 21 e 21.01 da lista de serviços).

Hoje a alíquota incidente é de 5% sobre o total dos emolumentos, o que gerou uma arrecadação em 2007 nas então quarenta serventias instaladas em Porto Alegre, de 3,4 milhões; já em São Paulo, na mesma época, com suas cento e quarenta serventias, recolhendo o ISS fixo de R\$ 800 por profissional, obteve a arrecadação discrepante de R\$ 108 mil do tributo. (SERVCON, 2013). Isso demonstra claramente o porquê de tantas acaloradas discussões no meio jurídico a respeito não mais da possibilidade da incidência do ISS nos emolumentos, mas da base de cálculo para a sua apuração. E revela o motivo de os Municípios aplicarem a regra da alíquota variável. O que é digno de cautela, pois “as razões do legislador, desde que compatíveis com a Constituição, devem prevalecer acima de quaisquer preconceitos.” (COÊLHO, 2008, p. 116). Se o Município entende que tais valores são demasiadamente pequenos, então que aumente a contribuição a título de ISS fixo e não crie, ao contrário, interpretações desarrazoadas para amoldar certo contribuinte à legislação que favoreça mais aos cofres municipais.

Reza o artigo da Lei Complementar Municipal 7/73: “art. 32-B - Os tabeliães e escritvães deverão destacar, na respectiva nota de emolumentos dos serviços prestados, o valor relativo ao ISSQN, calculado sobre o *total* dos emolumentos e acrescido destes.” (PORTO ALEGRE, 2013, grifo nosso).

A legislação municipal de Porto Alegre não aderiu à tese do imposto fixo, alicerçada certamente em motivos políticos em prol de uma maior arrecadação municipal, contradizendo a ordem constitucional e infraconstitucional.

O art. 9º, § 1 e 3º do DL 406/68 é exceção à regra geral de cálculo do ISS, sendo destinado aos profissionais autônomos, médicos, advogados, bem como suas sociedades e a qualquer profissional que responda de maneira pessoal pelo seu trabalho. Diferentemente aqueles que prestam serviços de maneira empresarial terão, sobre os seus serviços, imposto calculado sob a forma de preço dos serviços prestados.

Nesse ponto, o STF entendeu que os cartórios são empresas e, em razão disso, não poderiam beneficiar-se da tributação fixa. Pela exegese do art. 236, da

CF e da lei federal que o regulamenta (Lei 8.935/94) percebe-se o nítido caráter subjetivo em que o exercício do serviço público delegado se apresenta. É uma atividade exercida de forma pessoal e permanente pelo oficial (art. 14, LNR), o qual recebeu a delegação por meio de concurso público; veda-se o exercício por pessoa jurídica, até mesmo porque a responsabilidade que recai sobre esse agente público é objetiva (art. 22, LNR).

Não são empresas, visto que, embora possuam CNPJ, respondem ilimitada e pessoalmente pelos atos do seu ofício, não podem estabelecer clientela, provendo descontos ou isenções de seus atos (arts. 30, VIII, e 31, III, LNR), nem mesmo podendo abrir e fechar o seu “empreendimento” na hora que lhes aprover (art. 4º, LNR). Não recolhem seus impostos de renda, tampouco as contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) como empresas, e seus serviços não podem ser prestados por qualquer pessoa: o trabalho exige intelectualidade (art. 3º, LNR)¹²⁶.

Se assim fossem, poderiam pleitear o enquadramento no Simples Nacional, o que é vedado pela legislação, já que, conforme a Lei Complementar 123/06, não podem figurar como microempresa ou empresa de pequeno porte. Ou mesmo tributar o seu imposto de renda abatendo a depreciação do seu ativo imobilizado.

A legislação do imposto de renda (Lei 7.713, de 1988, no seu artigo 11)¹²⁷ tributa os serventuários como profissionais liberais ou autônomos, do mesmo modo o art. 45 do Dec. 3000/99:

¹²⁶ Somente o tabelião de notas pode elaborar testamentos (art. 20, § 4º, LNR).

¹²⁷ Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e das despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto: I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários; II - os emolumentos pagos a terceiros; III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro. § 1º Fica ainda assegurada aos odontólogos a faculdade de deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva profissão, as despesas com a aquisição do material odontológico por eles aplicadas nos serviços prestados aos seus pacientes, assim como as despesas com o pagamento dos profissionais dedicados à prótese e à anestesia, eventualmente utilizados na prestação dos serviços, desde que, em qualquer caso, mantenham escrituração das receitas e despesas realizadas. (BRASIL, 1988b).

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º): [...] IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos; (BRASIL, 1999a).

Há também a legislação previdenciária, que do mesmo particular os trata como autônomos (art. 10, inciso IV, letra “c”, item 7, do Decreto nº 2.173, de 05.03.97, que foi assumido pelo art. 9º, § 15, VII, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999).

Tal regra é colocada logo abaixo dos honorários de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor, em evidente similitude de forma de prestação de trabalho. A questão da busca da lucratividade em nada diferencia esses profissionais, que trabalham com auxílio¹²⁸ de outros profissionais¹²⁹ e têm o lucro como meta. Têm ainda eles a possibilidade de se associarem formando sociedades, fato estranho aos notários e registradores.

Apesar de toda a construção lógica apresentada, alicerçada concretamente em legislação vigente e constitucional, o Superior Tribunal de Justiça entendeu devido o ISS com alíquotas variáveis, não vislumbrando os serviços cartorários como serviços pessoais:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS NOTARIAIS. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTAS FIXAS. IMPOSSIBILIDADE. NATUREZA PESSOAL DAS ATIVIDADES. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA NO ÂMBITO DO STJ. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. As Turmas que integram a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmaram compreensão no sentido de que os serviços notariais não ostentam natureza pessoal, aspecto este que interdita a cobrança do ISS sob a forma de alíquotas fixas. 2. Não há falar em divergência jurisprudencial quando o entendimento manifestado pelo acórdão recorrido coincide com o posicionamento do deste Tribunal de Justiça sobre o tema (Súmula 83/STJ). 3. Agravo regimental não provido. (BRASIL, 2012b)

¹²⁸ Os advogados inclusive, se valem de estagiários que fazem as petições e peças em igualdade de condições intelectuais a eles.

¹²⁹ Fica o questionamento para os que defendem o ISS variável com base na possibilidade de auxílio por prepostos: como se procederá nos cartórios menores onde não existe nenhum trabalhador contratado?

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE INGRESSO COMO ASSISTENTE SIMPLES. CARACTERIZADO O INTERESSE JURÍDICO. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. ISS. ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO PÚBLICO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. ART. 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI 406/68. NÃO CABIMENTO. ATIVIDADE EMPRESARIAL. PRECEDENTES. 1. De início, quanto ao pedido de admissão nos autos, na qualidade de assistente simples, acolho o pedido formulado na PET n. 00064645/213 (fls. 947/988, e-STJ), uma vez caracterizado o seu interesse jurídico na solução da demanda. 2. A apreciação de suposta violação de preceitos constitucionais não é possível na via especial, nem à guisa de prequestionamento, por ser matéria reservada, pela Carta Magna, ao Supremo Tribunal Federal. 3. Não se aplica à atividade notarial e de registros públicos a sistemática de recolhimento de ISS prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/68, porquanto tal benefício só se aplica aos casos em que há prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial. No caso dos serviços em questão, há nítido caráter empresarial. 4. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu o caráter empresarial da atividade cartorária e que sobre ela deve incidir ISS, tomando por base a capacidade contributiva dos notários e tabeliães (ADI 3.089-2/DF, Rel. Min. Carlos Britto, Rel. p/ Acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 1º.8.2008). (BRASIL, 2013a).

Como antes mencionado, o precedente que desembocou no posicionamento adotado pelo STJ foi o voto do Min. Marco Aurélio na ADI 3.089, que consignou: “no tocante à base de incidência descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 [...] O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço.” (BRASIL, 2008a).

Interessante ressaltar que, ao afastar a incidência do art. 9º do DL 406/68, o STJ, utilizando-se do voto do Ministro, caracterizou os cartórios como típicas empresas, o que o próprio Ministro Marco Aurélio de Melo já houvera refutado, no mesmo julgamento, em evidente contradição: “a atividade, em si, é pública, porém o seu exercício é delegado a uma pessoa privada singular, pessoa natural, jamais a uma empresa [...] *tem nada a ver com uma empresa*, é um particular que se habilitou em concurso público de provas e de provas e títulos.”(Ibid., grifos nossos).

Em convergência é o art. 150, § 2º, IV, do Decreto 3.000/99, que, ao excetuar os “serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “d”)” exclui-os da categoria de empresas, inserta no § 1º, inciso II, do mesmo artigo.

Em resumo, Sacha Calmon Coêlho, Misabel Derzi e Valter de Souza (2008, p. 110, grifos dos autores) enumeram as peculiaridades da delegação de notas e de registro, justificativa para a tributação diferenciada:

(a) A remuneração recebida pelo trabalho pessoal é base *direta* de incidência do imposto sobre a renda; (b) o trabalho é pessoal e a responsabilidade pela qualidade dos serviços prestados também é pessoal, sem possibilidade de se esconder o profissional por detrás do manto da pessoa jurídica; (c) os riscos inerente ao exercício da atividade podem atingir, diretamente, o patrimônio do prestador pessoal de serviços, enquanto nos serviços prestados por meio de sociedade empresariais, a empresa responderá preferencialmente por tais riscos.

Ademais, os autores (Ibid. p. 111) ainda lembram que o ISS assume forma de tributo pessoal, tal como o imposto de renda e sem repercussão no preço do serviço, uma vez que a parcela condizente ao valor do tributo não comporá os emolumentos.¹³⁰

Friável a tese do STJ. Essa diferenciação de recolhimento do ISS justifica-se em prol do princípio da igualdade, inserto constitucionalmente no art. 150, inciso II; “trata-se, na verdade, não de uma distinção de classes, mas da natureza da prestação do serviço que envolve a pessoalidade [...]” (TESSARI, 2013, p. 332). Portanto, o não reconhecimento da pessoalidade dos serviços prestados por tabeliães e registradores é “uma violação flagrante à isonomia tributária, além de impor aos notários e registradores grave injustiça fiscal” (SANT’ANNA, 2011, p. 179).

O recolhimento de ISS dos serventuários extrajudiciais deve ser por valor fixo, por questões de justiça, equidade e legalidade acima de tudo. Porém, admitindo-se acoimá-los com tributação variável (alíquotas variáveis), nunca se poderá aceitar que ela se dê sobre o valor total dos emolumentos (emolumento-taxa), mas tão somente no valor da remuneração (emolumento-tarifa), único valor que de direito compõe a base de cálculo para o imposto em questão.

¹³⁰ “De fato, quando inexistente uma organização empresarial, em que a transferência do ônus do ISSQN possa ser feita pelo mecanismo dos preços, a base de cálculo do tributo se confunde, em grande parte, com a base de cálculo do imposto de renda. Inexistindo possibilidade de provocar tal transferência para o preço, o ISSQN converte-se em imposto direto sobre os rendimentos, como modalidade de tributação da renda.” (COÊLHO, 2008, p. 116).

5 CONCLUSÕES

Com o discorrer do presente trabalho chegou-se às seguintes conclusões.

Os serviços notariais e registrais são funções administrativas exercidas por preposto particular em nome do Estado, através de delegação *sui generis* amparada pelo artigo 236 da Constituição Federal.

Essa delegação foge aos conceitos de delegações típicas do Direito Administrativo, não titularizando, os cartórios, personalidade jurídica desvinculada do prestador do serviço delegado, ou seja, do notário ou do registrador. Dessa feita, a responsabilidade de tais profissionais do Direito é objetiva e pessoal.

As atividades prestadas, sob influência do conceito amplo de serviços foram caracterizadas como serviços públicos. O que não faz dos notários e dos registradores servidores públicos, mas sim agentes públicos.

Por fim, investigou-se a natureza jurídica da remuneração advinda desses serviços, através de um apanhado histórico-jurisprudencial, encontrando-se assim, a reiterada defesa de que seriam tributos da espécie taxa. Justificou-se isso, pois para fins de Direito Tributário os serviços de notas e de registro são serviços públicos, uma vez que prestados por determinação constitucional e legal.

Partindo dessa verdade pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, promoveu-se a sua defesa através de confrontações de doutrinas e jurisprudências e se verificou que nenhuma delas derrubava a alegada tese de taxa da Corte.

Quanto à natureza remuneratória dos emolumentos, advertiu-se da impossibilidade de estipulação de variadas taxas de fiscalização com intuito arrecadatário, ou mesmo confiscatório.

No final, verificou-se a impossibilidade dos serviços públicos de notas e de registros serem base de cálculo para a cobrança de ISS, já que incidiria o princípio da imunidade recíproca, não o afastando a alegação de que não haveria guerra fiscal entre as serventias. Ademais, a divulgação pela imprensa do auferimento de rendas vultosas trouxe argumentos não jurídicos para embasar a

decisão do Supremo Tribunal Federal de que o ISS é passível de incidência sobre os emolumentos.

Nesse diapasão, e para conformar a decisão ao ordenamento jurídico constitucional brasileiro, desmembraram-se os emolumentos em emolumentos-taxa (taxa decorrente da prestação de serviço público) e em emolumentos-tarifa (tarifa decorrente da remuneração devida aos delegatários de notas e de registro e provinda de abdição de receita por parte do Estado). Verificouse que somente nestes últimos o ISS é devido, e o é na forma fixa, já que vigente o parágrafo primeiro do art. 9º do Decreto-lei 406/68 e já que a natureza e a forma como os serviços de notas e registros são prestados os qualificam como típicos serviços prestados na forma pessoal.

Demonstrou-se que a doutrina, ao contrário dos tribunais, não tergiversa em afirmar a pessoalidade dos serviços prestados, em consequência da responsabilidade ilimitada, particular e objetiva que cabem a esses profissionais, sem possibilidade de criação de nova personalidade jurídica por meio de empresa, ou mesmo de se valerem das deduções autorizadas pela legislação empresarial, resultando em um alto risco e em grande responsabilidade. Em diálogo, expôs-se legislação, tanto do imposto de renda quanto da previdência, as quais tratam os delegatários como autônomos.

No mais, colocou-se em xeque a opinião deslocada do Min. Marco Aurélio no julgamento da ADI 3.089, a qual rechaçou a incidência do art. 9º do DL 406/68 aos notários e registradores e que germinou na decisão do Superior Tribunal de Justiça de qualificar os cartórios como típicas empresas, fato que o Ministro houvera afastado por diversas vezes na mesma decisão, em manifesto contrassenso.

Enfim, foi apresentada a mudança jurisprudencial que outrora entendia a tributação dos cartórios por imposto fixo, passando a tributá-los ilegalmente com imposto variável e, ainda mais ilicitamente, com base de cálculo que engloba os valores que são repassados aos Tribunais por meio de taxas de fiscalização e que não adentram no caixa dos serventuários. O motivo dessa mutação foi política novamente, com finalidade arrecadatória, após divulgação na imprensa das somas vultosas arrecadadas por determinados cartórios do Estado de São Paulo, o que não autoriza, entretanto o Judiciário a se comportar como legislador.

Estando o Município descontente com os valores dos seus impostos fixos, que perpetre a alteração pelo meio adequado e não descubra meandros articulatórios para atingir o fim almejado de nutrir os cofres públicos.

Deve-se esclarecer de forma definitiva que por serem os serviços prestados pelos cartórios realizados por meio do trabalho direto e pessoal dos profissionais que detêm a delegação do serviço público, são resguardados os motivos que levaram à criação do regime especial de tributação fixa, pois o preço cobrado por tal serviço equivaleria, diretamente, à remuneração do próprio trabalho deles, não se tolerando que preconceitos e ojerizas sirvam de amparo para tomada de decisões ao alvedrio da lei.

Concluimos com a lição do político francês Alphonse de Lamartine¹³¹, o qual afirma que: "a noção de direito é tão forte que os homens, mesmo quando o violam, simulam respeitá-lo".

¹³¹ Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/frases/39681>>. Acesso em 29, mar., 2014.

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva*. 11 ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 2000.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. Delegações de serviço público. *Revista zênite de Direito Administrativo*. São Paulo, n. 82, p. 951-983, mai. 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. Invalidez de exercício direto pelo Estado dos Serviços Notariais e de Registros. Interpretação conforme a Constituição do art. 1.361, § 1º, do novo Código Civil. *IRTDPJ-SP*. Disponível em: <http://www.irtdpjsaopaulo.com.br/artigo1361_1.php>. Acesso em: 2 fev. 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998

BRANDELLI, Leonardo. *Teoria geral do direito notarial*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRITO, Edvaldo et al. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1985.

BUENO, Aloísio. O "ISS" e as Serventias Extrajudiciais. In: IRIB. Disponível em: <<http://www.irib.org.br>. >. Acesso em 5 mar. 2013.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas: limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

CAHALI, Yussef Said. *Responsabilidade civil do estado*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, Porto Alegre: FESDT, n.7, p. 115-132, jan./jun. 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba. v.3.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer - Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro. *ANOREG*. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/Parecer_PaulodeBarrosCarvalho.pdf>. acesso em: 10 ago. 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 20^a ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur Maria; NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo : IOB, 2010. p. 279-367.

_____. Tarifa de água do DMAE, diferença entre taxa e preço. *Cassiano Advogados*. Disponível em: <<http://www.cassianoadv.com.br/publicacoes.php?id=70>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

CASTRO, José Nilo de; NASCIMENTO, Vanessa Lima; ALCÂNTARA, Pollyana da Silva. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais - Incidência de ISSQN - Considerações gerais - Inexistência da nulidade da notificação de lançamento expedido pelo Município consulente na situação vertente - Configuração de violação ao princípio da igualdade da norma tributária - A ação direta de inconstitucionalidade e os seus reflexos na coisa julgada no caso sob exame (Parecer). *Revista Brasileira de Direito Municipal: RBDM*, Belo Horizonte , v.10, n.33, p. 125-147, jul./set. 2009.

CENEVIVA, Walter. *Lei dos registros públicos comentada*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Lei dos notários e dos registradores comentada*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. Taxas e contribuições. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 349-404. (Pesquisas tributárias. Nova série, v.9).

_____. Taxa e preço público: similitudes e assimetrias. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre: AJURIS, v.32, n.100, p. 329-346, dez./2005.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Sujeição passiva direta e indireta - substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.); NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010. p. 203-277.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado; SOUZA, Valter de. Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do § 1º do art. 9º do decreto-lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT*, São Paulo, n.158, p. 108-116, nov. 2008.

COMASSETTO, Míriam Saccol. *A Função notarial como forma de prevenção de litígios: uma organização que compõe o sistema jurídico*. Porto Alegre: Norton, 2002.

CONJUR. *Em 2006, cartórios faturaram R\$ 4 bilhões*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-jul-19/levantamento-cnj-revela-tabeliaes-faturaram-bilhoes-2006>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

COTRIM NETO, Alberto Bittencourt. *Perspectivas da função notarial no Brasil*. Porto Alegre: Colégio Notarial do Brasil – seção do Rio Grande do Sul, 1973.

DANILEVICZ, Ígor; DANILEVICZ, Thiago. O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e a prestação de serviços pelos centros de registro de veículos automotores (CRVAs). *Interesse Público*, Belo Horizonte, v.15, n.79, p. 157-184, maio/jun. 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional nº3, de 1933. In: *Revista de Direito Tributário*, n 62.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v.2.

DIP, Ricardo. *Registros públicos (a trilogia do camponês de Andorra e outras reflexões): Títulos e documentos - Imóveis - Civil*. São Paulo: Millennium, 2003.

ERPEN, Décio Antônio. Da responsabilidade civil e do limite de idade para aposentadoria compulsória dos notários e dos registradores. *IRIB*. Disponível em: <<http://www.irib.org.br/html/biblioteca/biblioteca-detalle.php?obr=199>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

ESTORNINHO, Maria João. *A Fuga para o Direito Privado*. Coimbra: Almedina, 1999.

GEIPOT. *Ministério dos transportes*. Disponível em: <http://www.geipot.gov.br/Estudos_Realizados/cartilha01/Tarifa_p%C3%A1gina4/Tarifa_p%C3%A1gina4_0.htm>. Acesso em: 20 ago. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Distinção jurídica entre taxa e preço (tarifa). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 804, p. 753-760 (republicação), out. 2002.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *O serviço público e a Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

HARADA, Kiyoshi. Cobrança do ISS sobre os serviços de exploração de rodovia pedagiada, executados pelo consórcio operador da Rodovia Presidente Dutra, contratado pela concessionária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n.71, p. 318-333, nov./dez.2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1985.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal; PEREIRA, César A. Guimarães. *Concessão de serviços públicos de limpeza urbana*. *Revista de Direito Administrativo*, v. 219, jan/mar de 2000, p. 271-292.

LAMARTINE, Alphonse. *O diário dos pensadores - 3*. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/frases/39681>>. Acesso em 29, mar., 2014.

LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Constitucionalização do direito civil*. Disponível em: <<http://olibat.com.br/documentos/Constitucionalizacao%20Paulo%20Lobo.pdf>>. Acesso em: 10, mar., 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. Ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2003a.

_____. *Comentários ao código tributário nacional: Artigos 1º a 95*. v.1. São Paulo: Atlas, 2003b.

MAFFINI, Rafael. *Direito administrativo*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

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

MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 16 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes et al. *Direito administrativo brasileiro*. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. A competência para criação e extinção de serviços notariais e de registros e para delegação para provimento desses serviços. *ARISP*, São Paulo, p. 2, 2008. Disponível em: <<http://arisp.files.wordpress.com/2008/01/celsoantonibandeirademello.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2013.

_____. *Apontamentos sobre agentes e órgãos públicos*. São Paulo: RT, 1975.

MELO Jr., Regnoberto Marques de. *Dos emolumentos notariais e registrais*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: RT, 1976.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PEDROTTI, Irineu Antonio. *Responsabilidade Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

PEREIRA, Antônio Albergaria. *Comentários à Lei nº 8.935*. Bauro: Edipro, 1995.

PROCHALSKI, Daniel. *ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009.

REZENDE, Francisco. *O Registro de Imóveis e o Desenvolvimento da Nação*. IRIB, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.irib.org.br/html/biblioteca/biblioteca-detalle.php?obr=3970>>. Acesso em: 20 mar. 2013.

RIBEIRO, Luiz Paulo Aliende. *Regulação da função pública: notarial e de registro*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova lei complementar do ISS? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *ISS*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: MP ed., 2008.

SECRETARIA do Planejamento, Gestão e Participação Cidadã. *Orçamento*. Disponível em: <<http://www1.seplag.rs.gov.br/epo/>>. Acesso em 12 ago. 2013.

SERVCON. *Notícias*. Disponível em: <<http://www.servcom.com.br/noticias.php>>. Acesso em: 18 ago. 2013.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 2 ed. São Paulo: Forense, 1967a. v.2.

_____. *Vocabulário jurídico*. 2 ed. São Paulo: Forense, 1967b. v.3.

SILVA FILHO, Elvino. Formação jurídica do cartorário In: Nalini, José Renato (coord.). *Formação Jurídica*, 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1999. p. 37-64.

SIRO, Públio. *Pensador*. Disponível em: <<http://pensador.uol.com.br/frase/MzQ0Ng/>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

STF. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 19, mar., 2014.

TESSARI, Cláudio. A tributação dos serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais estão sujeitos ao recolhimento do ISSQN por meio de valores fixos, sem levar em consideração a efetiva remuneração

percebida na prestação dos serviços (art. 9º, § 1º, do Dec.-lei 406/1968. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo , v. 21, n.109, p. 327-337, mar. 2013.

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

VERLI, Fabiano. *As taxas e os preços públicos*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2005.

SANT'ANNA, Gilson Carlos. *Os cartórios e o ISS: os serviços notariais e suas contraprestações financeiras*. Niterói: Panorama Romanceiro, 2011.

LEGAIS

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm#art115i>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988a*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. *Planalto*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 2 ago. 2013.

_____. Decreto no 3.048, de 6 de maio de 1999b. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm#art3>. Acesso em: 2 ago. 2013.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 2 fev. 2013.

_____. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil de 1916. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966a. Código Tributário Nacional. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 2 dez 2013.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 22 dez 2011a.

_____. Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei nº 6.941, de 14 de setembro de 1981. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6941.htm>. Acesso em: 25 mar., 2014.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988b. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em: 20 ago. 2013.

_____. Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Mensagem de Veto da Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994b. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/anterior_98/VEP-LEI-8935-1994.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2014.

_____. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999c. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei no 10.169, de 29 de dezembro de 2000a. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10169.htm>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002a. Código Civil. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 2 dez 2012.

_____. Mensagem nº 2.113 , de 29 de dezembro de 2000b. *Planalto*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2000/Mv2113-00.htm>. Acesso em 2 jun. 2013.

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013cb.

_____. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000f. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

PORTO ALEGRE. Lei Complementar Municipal nº 07/73. Prefeitura de Porto Alegre. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/lc_07__consolidada__at__lc_709-12__e__atualizada__at__30-04-13.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2013.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1.183 de 19 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2011/in11832011.htm>>. Acesso em: 2 jan. 2013b.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 12.692, de 29 de dezembro de 2006a. *Assembleia Legislativa*. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=50392&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. Projeto de Lei nº 457/2006b – emenda 2. *Assembleia Legislativa*. Disponível em: <http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_457_2006_intEME_1_2_28082013103325.pdf?28/08/2013%2010:33:26>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. Projeto de Lei nº 457/2006c – emenda 5. *Assembleia Legislativa*.

Disponível em:

<http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_457_2006_intEME_1_5_28082013105507.pdf?28/08/2013%2010:55:08>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. Projeto de Lei nº 457/2006d -Emenda nº 17. *Assembleia Legislativa*.

Disponível em:

<http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_457_2006_intEME_1_17_28082013110049.pdf?28/08/2013%2011:00:49>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. Lei n. 5.256, de 2 de agosto de 1966. *Assembleia Legislativa*. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/05.256.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

_____. Lei n. 7.356, de 1º de fevereiro de 1980. *Assembleia Legislativa*.

Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2007.356.pdf>>. Acesso em 12 fev. 2014.

SÃO PAULO. Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002. *Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2002/lei%20n.11.331,%20de%2026.12.2002.htm>>. Acesso em: 2 abr. 2013.

JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça*. Recurso Especial nº 545.613-MG. Rel. Min. César Asfor Rocha. Brasília, 29 jun., 2007a. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=434951&sReg=200300666292&sData=20070629&formato=PDF>. Acesso em: 10 dez. 2012.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. Recurso Especial nº 1.044.841 / RJ. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, 7 mai., 2009a. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=879885&sReg=200800693124&sData=20090527&formato=PDF>. Acesso em: 10 dez. 2012.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. REsp 1.187.464/RS. Rel. Min: Herman Benjamin. Brasília. 1 jun., 2012a. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=977944&sReg=201000536854&sData=20100701&formato=PDF>. Acesso em: 4 abr. 2013.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. AgRg no Agravo em Recurso Especial Nº 116.169 - RS. Rel. Min: Arnaldo Esteves Lima. Brasília. 4 set., 2012b. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1175058&sReg=201102712728&sData=20120911&formato=PDF>. Acesso em: 4 ago. 2013.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. AgRg no AgRg no AREsp 268238 / SP. Rel. Min: Humberto Martins. Brasília. 16 mai., 2013a. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1234966&sReg=201202586682&sData=20130524&formato=PDF>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. RE 545.613/MG. Rel. Min. César Asfor Rocha. Brasília, 8 mai., 2007b. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=434951&sReg=200300666292&sData=20070629&formato=PDF>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.378 MC/ES. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 30 nov., 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347013>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Representação 891-GB. Relator: Min. Djaci Falcão. Brasília, 13 jun., 1973b. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263668>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 201.595-4/SP. Relator: Min. Marco Aurelio. Brasília, 28 nov., 2000c. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=237907>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 178.236/RJ. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 7 mar., 1996a. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223605>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.089/DF. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, 13 fev., 2008a. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>>. Acesso em: 2 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 397094 / DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 29, ago., 2006a. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=388814>>. Acesso em: 6 mai. 2011.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.415-9/SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 6 jun., 2001. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=445333>>. Acesso em: 6 mai. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.602/MG. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 24 nov., 2005a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266859>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 10.273/DF. Relator: Min. Oroszimbo Nonato. Brasília, 7 ago., 1951a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=116734>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 15.861. Relator: Min. Abner de Vasconcelos. Brasília, 7 ago., 1951b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386354>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. AI 15.567/DF. Relator: Min. Barros Barreto. Brasília, 4 ago., 1952a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=3032>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 19.513/SP. Relator: Min. Afrânio Costa. Brasília, 23 set., 1952b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=121018>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 19.706. Relator: Min. Nelson Hungria. Brasília, 3 dez., 1953. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=121202>>. Acesso em: 20 dez. 2011.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RMS 2.871/SP. Relator: Min. Afrânio Costa. Brasília, 5 out., 1955. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=104011>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. AI 17728. Relator: Min. Edgard Costa. Brasília, 4 mai., 1956. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=4932>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. MS 5.036. Relator: Min. Ribeiro da Costa. Brasília, 23 dez., 1957. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ms+5036%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ov9j3rv>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 39.212/DF. Relator: Min. Cândido Motta. Brasília, 11 mai., 1959. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139292>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 56.590/GB. Relator: Min. Antonio Villas Boas. Brasília, 14 jun., 1966b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=154838>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 58.102/MG. Relator: Min. Evandro Lins. Brasília, 24 mai., 1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=156091>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 1.094/SP. Relator: Min. Soares Munoz. Brasília, 8 ago., 1984a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263868>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 895/GB. Relator: Min. Djaci Falcão. Brasília, 13 jun., 1973c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263672>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 997/GO. Relator: Min. Rafael Mayer. Brasília, 6 mai., 1981. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263772>>. Acesso em: 12 jan. 2013ai.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 1.077/RJ. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 28 mar., 1984b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263851>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 1.139-9/BA. Relator: Min. Alfredo Buzaid. Brasília, 9 abr., 1986. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263913>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 1234/PR. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 19 ago., 1987a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263997>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Resp. 1295/RS. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 9 nov., 1987b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=264046>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Rp 1.323/PR. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 24 ago., 1988c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=264066>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 116.208/MG. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 20 abr., 1990a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206200>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 338-1 MC/DF. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 24 set., 1990b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346323>>. Acesso em: 12 jan. 2013aq.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 189.736/SP. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 26 mar., 1996d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=231114>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. HC 74.131/MG. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 18 fev., 1997b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=75010>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.444 MC/PR. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 26 fev., 1997c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347062>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.709 MC/MT. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 15 dez., 1997d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347224>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.556 MC/PE. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 17 abr., 1997e. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347128>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.790 MC/DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 23 abr., 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347269>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.778 MC/MG. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 16 set., 1999d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347262>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.889 MC / AM. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 3 nov., 1999e. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347312>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.709/MT. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 10 fev., 2000d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266736>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.129 MC / MS. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 10 mai., 2000e. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347450>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.145/PB. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 3 out., 2002b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266675>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.444 / PR. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 12 jan., 2003b. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385506>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 1.624/MG. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 8 mai., 2003b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266705>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.653/MT. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 8 dez., 2003c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266875>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.982/CE. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 9 jun., 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266972>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.401 MC / SP. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 3 fev., 2005b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387252>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3151/MT. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, 8 jun., 2005c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363325>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.129/MS. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 26 abr., 2006b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375339>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.059 / PR. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 26 abr., 2006c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375317>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3401/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 26 abr., 2006d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=408094>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.694/AP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 20 set., 2006e. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=389976>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.643 / RJ. Relator: Min. Carlos Britto. Brasília, 8 nov., 2006f. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=406334>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3887/SP. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, 15 out., 2008b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570099>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 57.0513 AgR/GO. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 16 dez., 2008c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=578372>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 557.643 AgR / PR. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 10 fev., 2009b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=581279>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.028/RN. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 mai., 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612759>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. MS 28.141/MT. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 fev., 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624814>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 601.525 AgR/SP. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 23 mar., 2011c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=621662>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 2.415/SP. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 22 set., 2011d. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1718027>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ARE 666.567 AgR/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 29 mai., 2012c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2198110>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Súmula Vinculante 29. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>>. Acesso em 28 mar., 2014.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Súmula 545. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=545.NUM E.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 4 abr. 2013c.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Súmula 663. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUM E.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 4 abr. 2013b.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 236604/PR. Relator: Min.: Carlos Velloso. Brasília, 26, mai., 1999f. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>>. Acesso em 10 ago. 2013.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 690583 AgR / MS. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Brasília, 18, Nov., 2012d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2875113>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 756.915 Rio Grande Do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17, out., 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4846976#2%20-%20Inteiro%20teor%20do%20ac%F3rd%E3o>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. RE 377.457/PR. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17, set. 2008d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em : 2 mar. 2014.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. ADC 1/DF. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 1, dez., 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>>. Acesso em: 5 mar. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. *Tribunal de Justiça do RS*. Apelação Cível 70037572872, Nona Câmara Cível, Relator: Des. Iris Helena Medeiros Nogueira. Porto Alegre, 29 set., 2010. Disponível em: <http://google8.tjrs.jus.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70037572872%26num_processo%3D70037572872%26codEmenta%3D3772189+70037572872&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70037572872&comarca=Porto+Alegre&dtJulg=29-09-2010&relator=Iris+Helena+Medeiros+Nogueira>. Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. *Tribunal de Justiça do RS*. Apelação e Reexame Necessário N° 70022321970, Primeira Câmara Cível, Relator: Des. Henrique Osvaldo Poeta Roenick. Porto Alegre, 19 dez., 2007a. Disponível em: <http://google8.tjrs.jus.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70022321970%26num_processo%3D70022321970%26codEmenta%3D2186067+iss%2C+emolumento%2C+imunidade&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70022321970&comarca=Comarca+de+Alegrete&dtJulg=19-12-2007&relator=Henrique+Osvaldo+Poeta+Roenick>. Acesso em 10 ago. 2013.

_____. *Tribunal de Justiça do RS*. Ação Direta de Inconstitucionalidade 70020118097, Órgão Especial, Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Porto Alegre, 15 out., 2007b. Disponível em: <http://google8.tjrs.jus.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70020118097%26num_processo%3D70020118097%26codEmenta%3D2144359+iss%2C+emolumento%2C+imunidade&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70020118097&comarca=Porto+Alegre&dtJulg=01-10-2007&relator=Luiz+Felipe+Silveira+Difini>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. *Tribunal de Justiça do RS*. Ação Direta de Inconstitucionalidade 70020174314, Órgão Especial, Relator: Des. Osvaldo Stefanello. Porto Alegre, 12 mai., 2008. Disponível em: <http://google8.tjrs.jus.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/cons

ulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70020174314%26num_processo%3D70020174314%26codEmenta%3D2402185+iss+sobradinho&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70020174314&comarca=Porto+Alegre&dtJulg=12-05-2008&relator=Osvaldo+Stefanello>. Acesso em: 15 ago. 2013.

_____. *Tribunal de Justiça do RS*. Consolidação Normativa Notarial e Registral do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/export/legislacao/estadual/doc/CNNR_CGJ_Julho_2013_Pr ovimento_20_2013.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2013.

_____. *Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul*. Disponível em: <<http://www2.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:1:1287061569776681::NO:::>>. Acesso em: 12 jun. 2013b.

SÃO PAULO. *Tribunal de Justiça de São Paulo*. Processo nº 2012/11002, Corregedor Geral da Justiça: José Renato Nalini. São Paulo, 13 abr., 2012. Disponível em: <<https://www.extrajudicial.tjsp.jus.br/pexPtl/visualizarDetalhesPublicacao.do?cdTipopublicacao=5&nuSeqpublicacao=3675>>. Acesso em: 10 dez. 2012.

_____. *Tribunal de Justiça de São Paulo*. Agravo de Instrumento 5867805100, Décima Quinta Câmara de Direito Público, Relator: Des. Osvaldo Capraro. São Paulo, 27 fev., 2007. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=1114802>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. *Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região*. Acórdão nº 20020064610, 6ª Turma, Relator: Rafael Edson Pugliese Ribeiro. São Paulo, 5 fev., 2002. Disponível em: <<http://www.trt2.jus.br/cons-acordaos-turmas>>. Consulta em: 5 jan. 2014.