

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Márcio Vinicius Pereira

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS E NOTARIAIS

Porto Alegre

2012

Márcio Vinicius Pereira

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS E NOTARIAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Curso de Especialização em
Gestão Pública Municipal – modalidade a
distância da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul como requisito para a
obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Odair Gonçalves

**Porto Alegre
2012**

Márcio Vinicius Pereira

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS E NOTARIAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Aprovado em de de 2012.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Andréa Wander Bonamigo

Prof. Sueli Maria Goulart Silva

A tolerância é um pré-requisito numa sociedade em que a investigação venha a florescer. A liberdade de palavra e pensamento é a grande promotora de uma sociedade livre, na qual o investigador possa deixar que a verdade o conduza aonde quiser. Neste sentido, todos podem contribuir para o bem em jogo. Não significa que todos teremos as mesmas opiniões em tudo, mas garante que nenhum caminho será fechado por censuras artificiais. Para o homem, em verdade, uma existência não examinada não vale a pena viver.

(RUSSEL, Bertrand, 2001, p. 456)

RESUMO

Os municípios brasileiros de pequeno e médio porte com economia baseada na agricultura possuem grande dependência dos repasses da arrecadação federal resumindo-se, basicamente, ao Fundo de Participação dos Municípios e à cota parte do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, para reduzir a dependência dos repasses de impostos federais e estaduais os municípios devem adotar políticas de incremento da arrecadação de impostos próprios como o Imposto sobre Serviços (ISS) que é de competência municipal. A sua criação e cobrança devem ser realizadas pela esfera de governo municipal com base em norma federal. Conforme demonstrado neste trabalho, um contribuinte com grande potencialidade de faturamento e sujeito passivo do ISS são os prestadores de serviços registrares e notariais. Tais contribuintes têm se esquivado de contribuir ao fisco municipal alegando que são prestadores de serviços públicos e, como tal, não poderiam sofrer tributação de outra esfera de governo. Também alegam que prestam o serviço de forma pessoal e, portanto, devem pagar um valor fixo conforme previsto nas legislações tributárias municipais. Porém, analisando-se a doutrina e principalmente a jurisprudência relativa à cobrança do imposto sobre esse fato gerador obtém-se entendimentos diversos aos dos defendidos pelos contribuintes. Esclarece o Judiciário que devem esses contribuintes recolher o tributo, pois se trata de particulares que obtêm rendimentos para si próprios sobre sua atividade econômica. Salienta-se, ainda, no decorrer deste trabalho, conforme entendimento jurisprudencial, que a forma correta de recolhimento é a aplicação de um percentual sobre seu faturamento, ou seja, a alíquota prevista na legislação tributária do município onde o contribuinte tem localizada a sua sede. O trabalho também possui análise gerencial de como está estruturado o setor de tributação de uma Prefeitura e quais avanços poderiam ocorrer para que também em termos administrativos sejam agregadas proposições construtivas de aumento arrecadatário municipal.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços. Prestadores de serviços registrares e notariais. Jurisprudência inclusive ADIN 3089.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA INSTITUIR E COBRAR TRIBUTOS..	9
2 LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) E COMENTÁRIOS.....	10
3 SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO	12
4 ANÁLISE DO CASO DA COBRANÇA DE ISS NO MUNICÍPIO DE FREDERICO WESTPHALEN	13
5 DECISÕES ANTERIORES À ADIN 3089 CONTRÁRIAS À TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO	14
6 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE ATIVIDADE ESTATAL E ATIVIDADE PRIVADA.....	20
7 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO NÃO PODEM SER CONSIDERADOS COMO PRESTADOS PESSOALMENTE	21
8 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N° 3089	24
9 OBTENÇÃO DOS DOCUMENTOS DO FATURAMENTO DO CONTRIBUINTE QUANDO HOVER NEGATIVA DE APRESENTAÇÃO AO FISCO MUNICIPAL	26
10 BASE DE CÁLCULO	29
11 IMPORTÂNCIA DA FISCALIZAÇÃO NOS PROCESSOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA.....	31
12 ANÁLISE DO CASO DO MUNICÍPIO DE TENENTE PORTELA.....	32
13 PROPOSIÇÕES PARA A EFETIVA ATUAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL	33
14 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS	39

INTRODUÇÃO

O gestor público, visando otimizar os serviços ofertados à população, deve procurar não somente diminuir os custos dos programas governamentais mas, também, buscar um aumento na arrecadação sem, contudo, sobrecarregar os consumidores, sobretudo os de baixa renda.

Um imposto com essas características de aumentar a arrecadação e, ao mesmo tempo, evitando sobrecarregar aqueles cidadãos menos favorecidos é o Imposto Sobre Serviços, pois como o próprio nome diz recai sobre serviços e não incide sobre mercadorias. Assim, aquelas necessidades básicas da população não seriam oneradas, como produtos de alimentação e vestuário, bem como materiais de construção.

Além disso, quando um imposto é arrecadado na União e tais verbas são convertidas em programas governamentais que beneficiem um determinado município, é necessário grande esforço para que as lideranças políticas locais e regionais busquem apoio junto a agentes detentores de poder decisório e de recursos no Poder Executivo Federal. Essas ações têm custos elevados com o esforço político do prefeito e de vereadores para contatar deputados federais e lideranças no Congresso Nacional para aprovação de emendas à lei orçamentária federal contendo programas beneficiando o município. Tais custos se referem a deslocamentos a Brasília de prefeitos e vereadores, à manutenção de escritórios na Capital Federal para obtenção de recursos pelos municípios e o custo burocrático do repasse de recursos entre as esferas de governo. Também, há de ser considerado o dispêndio de tempo em tratativas que ocorrem entre os agentes políticos para a disponibilização de tais recursos de uma esfera para outra, sendo que tais energias poderiam ser concentradas na solução de demandas locais.

Por outro lado, o Imposto Sobre Serviços é arrecadado no município que é onde o cidadão reside, portanto, estando mais próximo do destino final, que é a oferta de serviços à população, tais verbas teriam menos entraves burocráticos, políticos e economia de recursos públicos para serem disponibilizados em programas governamentais.

Estudo realizado pela corregedoria do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), relativo ao ano de 2006, revelou que a soma da arrecadação de todos os cartórios brasileiros montou em R\$ quatro bilhões.

Apurou também, o estudo, dentre os 11.639 cartórios analisados, que a média da arrecadação foi de R\$ 344 mil por ano ou R\$ 28,6 mil por mês.

Portanto, se todos os municípios brasileiros instituísem e arrecadassem impostos sobre esses serviços haveria um ganho considerável em receitas próprias, dado o montante de valores pagos a esses serviços serem consideráveis.

Verifica-se que na região do Médio Alto Uruguai, no Rio Grande do Sul, a maioria dos municípios não recolhe o ISS sobre os serviços prestados de registros públicos, cartorários e notariais ou o recolhe de forma incorreta. Portanto, a análise desse Imposto é de grande valia para subsidiar os gestores municipais a criar e executar formas de incremento da arrecadação própria.

Essa realidade levou à formulação da seguinte questão para pesquisar: como incrementar a arrecadação do Imposto Sobre Serviços incidente sobre os prestadores de serviços notariais e de registro?

Este trabalho possui como objetivo principal o estudo do Imposto Sobre Serviços que incide sobre os serviços notariais e de registro.

Mais especificamente pretende-se contribuir com subsídios aos gestores para que obtenham conhecimentos acerca do recolhimento de forma correta do ISS – Imposto Sobre Serviços devido pelos prestadores de serviços notariais e de registro. Foi feita uma análise de como o tributo está sendo recolhido e qual a forma correta de retenção segundo a legislação, a doutrina jurídica e a jurisprudência.

Realizou-se um estudo de caso de funcionamento do setor tributário de um município procurando entender como funciona a máquina administrativa relativamente a verificações e autuações de contribuintes. Busca-se, dessa forma, um entendimento gerencial da fazenda municipal acerca da fiscalização tributária. Nesse estudo de caso foram abordados os pontos de interação gerencial dos fiscais tributários com o restante da administração municipal com foco na atuação profissional.

Foram evidenciadas as questões de treinamento e motivação dos servidores em exercício do cargo de fiscal tributário. Inicialmente, foi realizado um diagnóstico da atuação dos fiscais tributários procurando demonstrar quais os pontos de fragilidade e também as possíveis soluções para qualificar e fortalecer a atuação desse setor.

Assim, os gestores obterão com este trabalho informações e mecanismos de gestão que serão utilizados pelos setores tributários e assessores jurídicos para desenvolver a cobrança efetiva desse imposto sobre aqueles prestadores de serviço.

1 DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA INSTITUIR E COBRAR TRIBUTOS

A Constituição Federal (CF) no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, art. 145 a 161, define as competências tributárias dos entes federativos, bem como regula a distribuição da receita arrecadada por eles. Este Capítulo apresenta os tributos que o Município tem competência para instituir e cobrar.

O art. 145 da CF trata da instituição dos tributos, a saber:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - 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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, Constituição da República, 2010).

Já o art. 156 da CF define expressamente os impostos de competência dos municípios:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, Constituição da República, 2010).

Assim, estando prevista na Constituição Federal tal competência, ela se torna irrefutável.

Acerca do poder normativo que a administração tem, Di Pietro (2011, p. 90) discorre sobre o assunto:

[...] tais poderes são inerentes à Administração Pública pois, sem eles, ela não conseguiria fazer sobrepor-se a vontade da lei à vontade individual, o interesse público ao interesse privado. (DI PIETRO, 2011, p. 90)

Portanto, a lei serve para sobrepujar o interesse público sobre o privado, assim como devem ser os atos da Administração os quais possuem os seguintes atributos também definidos por Di Pietro (2011, p. 202):

Imperatividade:

Imperatividade é o atributo pelo qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância. (DI PIETRO, 2011, p. 202)

Autoexecutoriedade:

Consiste a autoexecutoriedade em atributo pelo qual o ato administrativo pode ser posto em execução pela própria Administração Pública, sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário. (DI PIETRO, 2011, p. 202)

Em resumo, ao Município cabe legislar, instituir e cobrar tributos. Dentre eles se destaca o imposto sobre serviços, acerca do qual será descrita a legislação aplicável no próximo capítulo.

2 LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) E COMENTÁRIOS

O art. 37 da Constituição Federal (CF) determina a obediência dos órgãos das unidades da federação ao princípio da legalidade, bem como o inciso II art. 5º da CF determina que ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim, com relação ao princípio da legalidade e os entes tributantes Bellan *et al.* (2004, p. 31) relata:

O princípio da estrita legalidade gera, ainda, como consequência, a obrigatoriedade de o Poder Legislativo de cada um dos entes tributantes, por meio de lei ordinária, criar ou aumentar tributos. (BELLAN *et al.*, 2004, p. 31)

A Lei Federal Complementar nº 116/2003 passou a regular o ISS no âmbito nacional e revogou, com raras exceções, a legislação que anteriormente tratava da matéria.

Conforme tal norma em seu art. 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, Lei Federal Complementar nº 116, 2003)

Tal lei federal possui uma lista extensa com todos os serviços que possuem incidência do imposto.

O item 21 da lista de serviços anexos à referida Lei trata dos seguintes serviços: registros públicos, cartorários e notariais, que são o objeto deste trabalho.

O § 3º do art. 1º da Lei anteriormente referida disciplina a incidência do imposto também nos serviços públicos repassados a particulares:

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. (BRASIL, Lei Federal Complementar nº 116, 2003)

Segundo Freitas (2005, p. 379), o fato gerador ocorre quando é prestado algum dos serviços definidos na lei.

Também Freitas (2005, p. 381) discorre acerca da necessidade de lei municipal definindo o imposto:

Compete à lei municipal instituir o imposto e listar os serviços sujeitos ao ISS, com observância da lei complementar. Os Municípios podem restringir os serviços sujeitos ao imposto, mas não podem ampliar a lista para tributar serviços não previstos na lei complementar. Sem a edição da lei municipal não pode haver a incidência do imposto. (FREITAS, 2005, p. 381)

Conforme Freitas (2005), a lista de serviços é taxativa, mas comporta o emprego da analogia somente para os serviços delimitados na lei que possuírem a extensão congêneres, semelhantes e similares.

Conforme Martins (2004, p. 44) a cobrança do ISS por parte do Município deve respeitar os ditames da Lei Complementar nº 116/2003:

Uma vez promulgada a lei complementar definindo os serviços que podem ser objeto do ISS – o que já ocorreu -, o Município estará com competência tributária para instituir o ISS. É a lei complementar que deverá explicitar quais os serviços atribuídos à competência municipal de tributar [...] (MARTINS, 2004, p. 44)

O Código Tributário Municipal de Frederico Westphalen foi regulamentado pela Lei Municipal nº 754/1977 (FREDERICO WESTPHALEN, Lei Municipal nº 754, 1977) a qual, em seu art. 2º, instituiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Dentre os serviços que englobam esse Imposto são citados, no anexo a Lei Municipal, os relativos a registros públicos, cartorários e notariais, que são tratados no capítulo seguinte.

3 SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO

Como o objeto deste trabalho é tratar especificamente dos prestadores de serviços notariais e de registro discorre-se a seguir brevemente sobre eles.

Após a edição da Constituição Federal, o que antes se denominava popularmente de cartórios passou a ser denominado de serviços notariais e de registro, conforme art. 236 da CF (BRASIL, Constituição da República, 2010).

Também com o advento da Constituição passou-se a exigir concurso público para ingresso nos cargos, conforme § 3º do art. 236.

Os cargos de tabeliães e oficiais de registro foram criados e regulamentados pela Lei Federal nº 8.935/1994 que, em seu art. 3º, assim determina:

Art. 3º Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro. (BRASIL. Lei Federal nº 8.935/94).

Tais serviços são fiscalizados pelo Poder Judiciário Estadual, na forma da Lei Federal nº 8.935/1994, art. 37:

Art. 37. A fiscalização judiciária dos atos notariais e de registro, mencionados nos arts. 6º a 13, será exercida pelo juízo competente, assim definido na órbita estadual e do Distrito Federal, sempre que necessário, ou mediante representação de qualquer interessado, quando da inobservância de obrigação legal por parte de notário ou de oficial de registro, ou de seus prepostos. (BRASIL. Lei Federal nº 8.935/94).

Os profissionais estão confederados na Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANOREG conforme: <http://www.anoreg.org.br>.

4 ANÁLISE DO CASO DA COBRANÇA DE ISS NO MUNICÍPIO DE FREDERICO WESTPHALEN

Para melhor entendimento será salientada a situação particular do Município de Frederico Westphalen/RS. Nesse Município constatou-se o recolhimento de forma fixa do Imposto Sobre Serviços relativo aos prestadores de serviços notariais e de registro.

Conforme a Lei Municipal nº 754/1977, alterada pela Lei Municipal nº 2.794/2003, a base de cálculo do imposto recai sobre o faturamento dessas entidades.

Entretanto, foi editada a Lei Municipal nº 3.563, de 14 de julho de 2010, autorizando o Executivo Municipal de Frederico Westphalen a suspender a eficácia do artigo 29 da Lei Municipal nº 2.794/2003, no que diz respeito à cobrança do ISS – Imposto Sobre Serviços sobre o faturamento, tão somente aos serviços de registros públicos, cartoriais e notariais.

A iniciativa da Lei Municipal nº 3.563/2010, busca garantir para que o Poder Executivo deixe de arrecadar o ISS – Imposto Sobre Serviços, sobre o faturamento, efetuando lançamentos e cobranças dos débitos decorrentes da cobrança deste tributo sobre a tabela fixa como se o serviço fosse prestado pessoalmente. Tal lei foi elaborada tendo em vista os processos nº 049/1.09.0001896-4 e 049/1.09.0007135-6 movidos pelos prestadores dos referidos serviços no Município de Frederico Westphalen até o trânsito em julgado ou, até que seja uniformizado entendimento no Supremo Tribunal Federal sobre a incidência de ISS sobre os serviços de registros públicos, cartoriais ou notariais, no valor fixo ou variável.

Em análise dos processos suprarreferidos verifica-se que o contribuinte defendia a tributação fixa pela prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos termos do art. 9º, § 1º do DL 406/1968.

Conforme será salientado posteriormente existem decisões do Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal indicando que a cobrança desse imposto sobre esses serviços está em conformidade com a Constituição Federal e lei federal reguladora da matéria e deve ser sobre o faturamento da entidade.

5 DECISÕES ANTERIORES À ADIN 3089 CONTRÁRIAS À TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

Existem municípios que não estão recolhendo o ISS relativo aos prestadores de serviços notariais e de registro, ou o estão recolhendo de forma incorreta, conforme análise do caso do Município de Frederico Westphalen efetuada no título anterior.

Tal fato se deve a decisões judiciais que entendiam pela não incidência do imposto sobre esses serviços, o que é salientado a seguir.

Tal entendimento está representado na decisão do Tribunal de Justiça/RS citada na íntegra do Processo nº 70011657376, tendo como parte o Município de São Sepé:

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, confirmar a sentença em reexame necessário.

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além do signatário (Presidente), os eminentes Senhores **DES. ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO E DR. TÚLIO DE OLIVEIRA MARTINS.**

Porto Alegre, 30 de novembro de 2005.

DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS,
Presidente e Relator.

RELATÓRIO

DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS (PRESIDENTE E RELATOR)

Trata-se de reexame necessário da sentença de fls. 104 e seguintes, datada de 18/06/2004, que concedeu a ordem impetrada, via Mandado de Segurança, por **GESSI NAIR GOERGEN** e **DÉCIO JOSÉ GOSSLER**, contra ato do **PREFEITO MUNICIPAL DE SÃO SEPÉ**, para o efeito de suspender os efeitos concretos da Lei municipal nº 2.507/02, alterada pela Lei, também municipal, de nº 2.571/03, fazendo cessar a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) relativamente aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, e, via de consequência, condenou o Município ao pagamento das custas processuais, sem honorários.

Ao mandado, ajuizado em 15/04/2004, foi atribuído o valor de R\$ 1.000,00.

Dizem os impetrantes, em sua inicial, serem, respectivamente, titular do Tabelionato e Ofício de Registros Especiais, e Oficial de Registro de Imóveis, ambos de São Sepé, e que, por força da Lei Municipal nº 2.507/02, alterada pela Lei, também municipal, de nº 2.571/03, vêm sendo obrigados a recolher aos cofres municipais, a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), sobre os emolumentos ("taxas") que vem cobrando como contraprestação dos serviços públicos delegados que prestam, exação municipal essa que entendem indevida.

A autoridade coatora entende cabível a cobrança do ISS sobre os referidos serviços, que seriam particulares e não públicos, e que as contraprestações por eles auferidas não são transferidas ao Estado.

O MP de 1º grau manifestou-se à fls. 90/101 e, o deste grau de jurisdição, à fls. 114/117.

É o relatório, que submeto à douta revisão.

VOTOS**DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS (PRESIDENTE E RELATOR)**

Estabelece a Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, relativamente ao fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS):

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

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

Segundo esses dispositivos, são fatos geradores desse Imposto apenas os arrolados na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal nº 116/03 (entre os quais os do seu item 21.01: “serviços de registros públicos, cartorários e notariais”).

Nesse rol de fatos geradores se incluem, por aplicação da regra do citado § 3º do art. 1º, os “serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente”, isto é, de forma lucrativa, “mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa” (unidade de medida para a fixação do preço público), “preço” (resultado da multiplicação da tarifa pelas unidades utilizadas ou consumidas) “ou pedágio” (quando cobrado como preço pela utilização das vias públicas exploradas por particulares e não pelo Poder Público) “pelo usuário final do serviço”.

Como frisei, apenas são alcançados pelo referido imposto os serviços públicos delegados a particulares quando “explorados economicamente”, isto é, quando, para o seu exercício, o objetivo de lucro estiver em primeiro plano e, o serviço público, em segundo. É o que acontece, exemplificativamente, com os pedágios e os serviços de segurança quando explorados por particulares, bem como os serviços bancários explorados pelo Banco do Brasil, pelo Bannrisul, etc.

Essa importantíssima restrição decorre, mediatamente, do disposto no art. 150 da CF/88, especialmente dos seu § 3º, “*verbis*” (no grifo que ora lhe dou):

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

§ 3º. As vedações do inciso VI, “a”, ... não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, ...”.

Daí porque ficam excluídos do referido imposto todos os serviços prestados pelos órgãos ou entidades descentralizadas do Estado (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações ou departamentos autônomos governamentais, como DMAE, CORSAN, ECT, EPTC, DMLU, etc.), a menos que a prestação seja com fins econômicos e lucrativos, relegando a um segundo plano a origem pública do serviço, o que ocorreria se fossem privatizados, em que o interesse público passaria, conseqüentemente, para um plano secundário.

Leia-se, a propósito, as razões do veto presidencial aos incisos X (“*execução dos serviços de saneamento ambiental, purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.14 da lista anexa*”) e XI (“*tratamento e purificação de água, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista anexa*”) do art. 3º, e aos itens 7.14 (“*saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres*”) e 7.15 (“*tratamento e purificação de água*”) da lista de serviços, inspirados nessas mesmas restrições:

Assim se acham vazadas as razões dos vetos aos referidos incisos:

Aos incisos X e XI:

“A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria

como conseqüência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 116 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da lista de serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os inciso X e XI do art. 3º do Projeto de Lei."

Aos incisos 7.14 e 7.15:

"A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como conseqüência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 116 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da lista de serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os inciso X e XI do art. 3º do Projeto de Lei".

Pois, é dentro desse quadro de exploração de atividades de interesse público predominante (em que os fins lucrativos ficam num segundo plano), que surgem os serviços contemplados no subitem 21.01 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03: "registros públicos, cartorários e notariais" (Tabelionatos, Registros Públicos, Cartórios e Escritanias, inclusive judiciais) cuja remuneração (sob o rótulo de "emolumentos", quando cobradas por notários, e "custas", quando cobradas por escrivães judiciais), ademais, é tida pelo Supremo Tribunal Federal como "taxa" e não como "preço público" (cuja unidade de medida é a "tarifa"), vale dizer, como contraprestação de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte, e que classifico como "decorrentes do exercício do poder de polícia".

Vejam-se, a propósito, os seguintes pronunciamentos da mais alta Corte do País: RE nº 116208/MG, STF, Pleno, julg. em 20/04/1990, DJU de 08/06/90, Ementário, vol; 1584-02, p. 317, e ADInc nº 1378/ES, STF, Pleno, julg. em 30/11/95, DJU de 30-05-97, p. 23175/6, Ementário vol. 1871-02, p. 225, ADInc nº 1298, ano-97/ES, Pleno, DJU de 30/05/97, p. 23175, Ementário vol. 1871-01, p. 217, e ADI 1444/PR, Pleno, julg. em 12/02/03, DJ de 11/04/03, p. 25).

Daí porque não se sujeitam tais contraprestações cobradas pelos notários e registradores ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não calhando o argumento do Município, de que os serviços que lhes dão origem são particulares e não públicos, e que as remunerações respectivas não são transferidas ao Estado, o que é absolutamente irrelevante, até porque tais serviços são regulados e permanentemente fiscalizados pelo Poder Judiciário, conforme expressamente dispõe, aliás, o § 1º do art. 236 da Constituição Federal.

Em suma, relativamente aos serviços públicos somente se enquadram, como tributáveis, na Lista de Serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer

Natureza (ISS) anexa à Lei Complementar federal nº 116/03, nos termos do § 3º do art. 1º deste, os delegados a particulares para fins de exploração econômica mediante a cobrança de “preços”, que têm na “tarifa” a sua unidade de medida, daí porque, embora previstos no subitem 21.01 da referida Lista, não são alcançados pelo referido imposto os prestados pelos notários e registradores públicos, que lhes são delegados não em razão de fins econômicos ou lucrativos que propiciam, mas da necessidade de serem confiáveis, eficientes e seguros, como se pelo Estado prestados fossem, tanto que regulados e fiscalizados pelo Poder Judiciário (cf. art. 236, § 1º, da CF/88), e contraprestacionados por “emolumentos” (legítimas “taxas”, segundo o STF).

Assim, a impossibilidade de cobrança do ISS sobre os serviços prestados pelos notários e registradores públicos não decorre de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03, mas de interpretação do § 3º do seu art. 1º, combinado com o § 3º do art. 150 da Constituição Federal.

Cito, a propósito, os seguintes precedentes deste Tribunal acerca da não-incidência do ISS sobre tais serviços: 70008150476, 70008271728, 70008421752 e 70009094244. Os dois primeiros têm a seguinte ementa, sendo relator o eminente Des. HENRIQUE OSVALDO POETA ROENICK, julgados, respectivamente, em sessões de 19 de maio e em 23/06/04:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. SERVIÇOS REGISTRAIS E NOTARIAIS. INVIABILIDADE DA COBRANÇA. SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA LEI. CONCESSÃO DA LIMINAR.

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. Ôbice 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 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.

Presença dos requisitos autorizadores da concessão da liminar.

Agravo provido”.

Já o recurso nº 70008421752, julgado em 16 de junho de 2004, Relator o eminente Des. JOÃO ARMANDO BEZERRA CAMPOS, possui a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO REGISTRAL E NOTARIAL. SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL REMUNERADO ATRAVÉS DE TAXA. IMUNIDADE RECÍPROCA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Os serviços de registros públicos cartorários e notariais são serviços públicos específicos e divisíveis remunerados por meio de emolumentos. O Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que os emolumentos possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos.

2. A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais privadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, assim, a um estrito regime de direito público.

3. Os serviços públicos prestados pelo Estado, ainda que em caráter de delegação, não podem ser tributados pelos Municípios, assim como os serviços públicos municipais não submetem às exações dos impostos estaduais. Essa é a exegese que se extrai do artigo 150, inciso VI, a, da Constituição Federal.

Agravo de instrumento provido”.

A esses julgados acrescente-se, ainda, o acórdão proferido pelo eminente Des. IRINEU MARIANI na AC e RN nº 70005344932, julgado pela 1ª Câmara Cível deste Tribunal em 18/12/2002.

Por derradeiro, esclareço não se tratar, no caso, de examinar a constitucionalidade da exigência municipal do imposto, mas de simples interpretação desta à vista dos dispositivos da LC nº 116/03.

Por essas razões, confirmo, em reexame necessário, a sentença.

É o voto.

DES. ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO - De acordo.

DR. TÚLIO DE OLIVEIRA MARTINS - De acordo.

DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS - Presidente - Reexame Necessário nº 70011657376, Comarca de São Sepé: "CONFIRMARAM A SENTENÇA EM REEXAME NECESSÁRIO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. UNÂNIME."

Julgador(a) de 1º Grau: ALESSANDRA COUTO DE OLIVEIRA

(RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça, Processo nº 70011657376)

Cita-se a seguir a ementa de decisão de 23-11-2005 do Processo nº 70012549077

envolvendo o Município de Soledade:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE COATORA. APELANTE. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. ISS. IMUNIDADE.

I - Em sede de mandado de segurança, a autoridade coatora, posto que notificada para prestar as informações, não pode interpor recurso da sentença que concedeu a ordem. A legitimação cabe à pessoa jurídica interessada.

II. Os serviços de registro, cartorários e notariais são públicos, 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 CF/88). Impossibilidade de tributação forte no art. 156, VI, a, da CF. Ademais, segundo orientação firmada pelo STF, as custas judiciais e emolumentos relativos a serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxa de serviço público, o que inviabiliza a cobrança do imposto sobre tais serviços, sob pena de bitributação. Precedentes jurisprudenciais.

APELAÇÃO IMPROVIDA. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO.

(RIO GRANDE DO SUL, Tribunal De Justiça, 2005)

Visualiza-se, das decisões supracitadas, que naquele momento havia os seguintes entendimentos:

a) Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais por serem serviços delegados pelos Executivos Estaduais foram considerados como públicos.

b) Tais serviços são remunerados através de emolumentos cobrados de forma divisível para cada usuário se caracterizando pelo Supremo Tribunal Federal na época como uma taxa.

c) Dada a previsão constitucional que proíbe a instituição de imposto de um órgão público sobre outro órgão público, art. 150 da Constituição Federal, tendo sido considerado nas decisões que ditas instituições prestam serviços públicos como se da administração o fossem, não sofrendo a incidência de imposto algum. Assim, um serviço prestado pelo Governo Estadual, ainda que de forma delegada, não poderia sofrer tributação por parte dos municípios.

A seguir serão apresentados entendimentos contrários a essas alegações.

6 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE ATIVIDADE ESTATAL E ATIVIDADE PRIVADA

Em livro acerca das concessões de serviços públicos, o autor, Justen Filho (2003, p. 12), delimita que a atividade estatal não se confunde com a atividade econômica privada:

É indispensável considerar que Estado e Sociedade não se identificam, o que significa a existência de uma pluralidade de partes e interesses envolvidos na relação de concessão. Essa diferenciação se acentua no âmbito da concessão porque a satisfação dos interesses econômicos do concessionário não se faz por meio de transferências financeiras oriundas dos cofres públicos. O concessionário é remunerado, de modo preponderante (ainda que não exclusivo), por via de desembolsos realizados por usuários dos serviços públicos. (JUSTEN FILHO, 2003, p. 12).

Dessa forma, apesar de estarem limitados à regulação estatal, os prestadores de serviços públicos seguem as regras do mercado.

A remuneração dos serviços cartorários e notariais, conforme Lei Estadual nº 12.692/2006 (RIO GRANDE DO SUL. Assembléia Legislativa, 2006), é denominada emolumentos que são pagos por aqueles que solicitarem o serviço e, portanto, divisível por usuário e por tipo de serviço.

Assim, sendo remunerados tais serviços há uma modificação de entendimento que passa a conceber a obtenção de lucro por parte do prestador de serviço público, também salientado por Justem Filho (2003, p. 347):

A concessão do serviço público produz, portanto, inovações no regime jurídico aplicável. Passa-se a considerar cabível o dado da lucratividade – o que é inconcebível na atividade administrativa desempenhada pelo Estado. (JUSTEN FILHO, 2003, p. 347)

Estando sujeito a lucro e operando o serviço por meio da cobrança de valores dos usuários não há que se falar em imunidade tributária.

7 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO NÃO PODEM SER CONSIDERADOS COMO PRESTADOS PESSOALMENTE

Os prestadores de serviço em comento não exercem atividades de natureza individual, conforme argumentos presentes na legislação, dos doutrinadores jurídicos e decisões judiciais a seguir relatadas.

A Lei Federal nº 8935/1994 (BRASIL, Congresso Nacional, 1994), em seu art. 20, permitiu a contratação de empregados pelos notários e registradores, para desempenharem as suas atividades:

Art. 20. Os notários e os oficiais de registro poderão, para o desempenho de suas funções, contratar escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados, com remuneração livremente ajustada e sob o regime da legislação do trabalho. (BRASIL, Congresso Nacional, 1994)

A referida Lei salienta sobre as atividades de gerenciamento que os notários e oficiais registradores exercem sobre seus serviços:

“Art. 21 - O gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo-lhe estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remunerações de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços”. (BRASIL, Congresso Nacional, 1994)

Conforme acórdão do Superior Tribunal de Justiça em recurso especial

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO PÚBLICO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. ARTIGO 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. AUSÊNCIA DE PESSOALIDADE NA ATIVIDADE. INAPLICABILIDADE.

A controvérsia do recurso especial cinge-se ao enquadramento dos cartórios no regime de tributação fixa, conforme disposição do artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, cuja vigência é reconhecida pela jurisprudência deste Tribunal Superior. Precedentes: REsp 1.016.688/RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJe de 5.6.2008; REsp 897.471/ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 30.3.2007.

Os serviços notariais e de registro público, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público.

Ainda que essa alegação seja feita em caráter pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro, tais fatores, por si só, não permitem concluir as atividades cartoriais sejam prestadas pessoalmente pelo titular do cartório.

O artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registro a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por conseguinte, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68.

Recurso especial não provido.

(BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2010)

Entende-se pela decisão acima que não se confunde a responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro com a prestação individual do serviço, pois aqueles necessitam de funcionários para poder atender a todas as demandas que lhe são atribuídas por delegação.

Conforme decisão do processo nº 70044050912 de 21 de julho de 2011 tendo como parte o Município de Santa Cruz do Sul:

Reclama, pois, trabalho pessoal do próprio contribuinte. Traço este refratário à estrutura empresarial, em que a renda, em suma, deixe de apresentar um caráter nitidamente subjetivo, individualizado, para se diluir na atuação organizada ou organizável, em que a atuação pessoal não se apresente como *insubstituível*.

Como se coloca isso quanto a notários e registradores?

Nega-o precedente da 22.^a Câmara Cível (AC n.º 70035435643, MARIA ISABEL DE AZEVEDO SOUZA), cuja ementa assim discorre:

“ISS. NOTÁRIOS. REGISTRADORES. BASE DE CÁLCULO. TRABALHO PESSOAL.

1. Os serviços notariais e de registros não são prestados pessoalmente pelos delegatários, os quais podem contratar escreventes e auxiliares para o desempenho de suas funções. Os escreventes, inclusive, atuam como substitutos, podendo praticar todos os atos de competência dos tabeliães e oficiais de registro, à exceção dos testamentos.

2. Sua renda, portanto, não é fruto apenas do seu trabalho pessoal, mas advém, também, do trabalho, no exercício da atividade fim, realizado pelos substitutos e escreventes, salvo a de lavrar testamentos. De regra, tais serviços ostentam feição empresarial, na qual a sua exploração se dá por meio de uma organização estruturada para sua realização e não pelo esforço do trabalho pessoal do notário ou do registrador.

3. Por isso, não se lhes aplicam o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, cuja *ratio* é conferir tratamento privilegiado aos contribuintes que auferem receita com o fruto do seu trabalho pessoal, ou seja, realizam eles próprios a atividade fim.

(...)” (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça, 2011a)

Em realidade, tabeliães e registradores recebem uma delegação do Estado, sendo responsáveis pela estruturação de um serviço que deverão prestar. Assim, as atividades notarial e registral teriam um cunho empresarial.

Confirma essa tese o Acórdão do Processo de nº 70030354211:

Agravo de Instrumento. Ação declaratória. Antecipação de tutela. Suspensão da cobrança de ISS. Tabelião. Ausência da plausibilidade do direito invocado.

O próprio art. 236 da Constituição Federal prevê a hipótese de contratação de prepostos para a execução dos serviços de tabelionato.

Contratação de terceiros para a execução de atos preparatórios e substituição do titular do ofício (arts. 20 e 21 da Lei nº 8.935/1994).

Inexistência de pessoalidade no exercício da atividade de tabelião.

Ademais, o tabelião ou oficial de registro exerce atividade econômica organizada para a produção do serviço notarial ou registral, de conformidade com o art. 966 do Código Civil.

Ausência do tratamento privilegiado do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 407/68.

Inexistência da plausibilidade do direito para a concessão de provimento antecipatório, visando a suspensão da cobrança do ISS.

Agravo provido. Voto vencido.” (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça, 2009).

Também nesse mesmo sentido a decisão do processo nº 70041335746 de 15-04-2011 tendo como parte o Município de Antônio Prado:

Ementa: ISS. NOTÁRIOS. REGISTRADORES. BASE DE CÁLCULO. TRABALHO PESSOAL. FISCALIZAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. 1. Os serviços notariais e de registros não são prestados pessoalmente pelos delegatários, os quais podem contratar escreventes e auxiliares para o desempenho de suas funções. Os escreventes, inclusive, atuam como substitutos, podendo praticar todos os atos de competência dos tabeliães e oficiais de registro, à exceção dos testamentos. 2. Sua renda, portanto, não é fruto apenas do seu trabalho pessoal, mas advém, também, do trabalho, no exercício da atividade fim, realizado pelos substitutos e escreventes, salvo a de lavrar testamentos. De regra, tais serviços ostentam feição empresarial, na qual a sua exploração se dá por meio de uma organização estruturada para sua realização e não pelo esforço do trabalho pessoal do notário ou do registrador. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça, 2011b)

Todos esses argumentos reforçam a idéia de que não há de se falar em aplicação da tabela fixa do imposto para contribuinte que preste trabalho pessoal, sendo a correta base de cálculo do imposto a realizada sobre o faturamento da entidade que se caracteriza como uma empresa.

No capítulo a seguir será reforçada essa idéia, bem como colocadas outras alegações conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 3089 junto ao Supremo Tribunal Federal (STF), impetrada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR), acerca do ISS incidente sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

8 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3089

Foi requerida Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 3089 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2009) junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR – acerca do ISS incidente sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

A Associação alegou na ação que a tributação desse imposto viola os arts. 145, inciso II, 156, inciso II e 236, *caput*, da Constituição Federal, no sentido de que a cobrança do imposto poderia somente incidir sobre a prestação de serviços de índole privada. Além disso, ofenderia o art. 150, inciso VI, alínea *a* e §§ 2º e 3º da Constituição Federal, sendo tais serviços imunes à tributação recíproca pelos entes federados.

Ressalte-se que o Ministro Relator do Processo, Carlos Brito, afirmou que existia jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do STF considerando os emolumentos cobrados pelas atividades notariais e de registro como taxas e não tarifas ou preços públicos e, portanto, de natureza tributária.

O Relator alega também que a delegação de serviços públicos é o tipo utilizado para o repasse a pessoa natural e não a pessoa jurídica empresarial dos serviços públicos em tela. Tal delegação não se faz através de contrato e sim mediante lei. Salaria também que tais serviços são fiscalizados pelo Judiciário.

Tais alegações requeridas pelo impetrante da ação e pelo Ministro Relator foram rebatidas pelos demais Ministros na decisão deste órgão máximo do Judiciário Brasileiro onde a ação foi improvida por 9 votos contra e 1 a favor.

Consideraram os nove Ministros que tais prestadores de serviços não são imunes à tributação tendo em vista que exercem atividade remunerada sujeita a lucro.

Também entenderam que a imunidade recíproca se dá entre entes da federação e não entre esses e particulares que executem com intuito lucrativo serviços públicos delegados.

Ademais, a própria Constituição Federal em seu art. 150, § 3º, determina que:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que

haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (BRASIL, Senado Federal, 2010)

O Ministro Joaquim Barbosa ressalva que a imunidade recíproca deve ser verificada pelo judiciário não bastando a constatação objetiva da natureza pública do serviço que se está a tributar. Salienta que a imunidade tributária alegada pelos prestadores de serviços em tela não favorecia a nenhum órgão público e sim ao particular em seu próprio benefício.

No acórdão datado de 13-02-2008 é salientado ainda que não há por que dar tratamento diferenciado aos concessionários, permissionários, autorizatários de serviços públicos, sujeitos ao pagamento de impostos, e excluir da tributação os delegados.

Acrescentam os discordantes do relator que não se trata de cobrança de tributo sobre taxa e sim sobre os serviços, sendo a taxa ou emolumentos apenas uma referência para fins de cobrança, afinal a taxa é cobrada do usuário e o imposto do delegatário. Não obstante, tais emolumentos não são recolhidos aos cofres públicos e sim para os particulares que prestam os serviços, tendo esses inclusive que recolher o imposto de renda sobre os rendimentos obtidos com essa atividade.

9 OBTENÇÃO DOS DOCUMENTOS DO FATURAMENTO DO CONTRIBUINTE QUANDO HOVER NEGATIVA DE APRESENTAÇÃO AO FISCO MUNICIPAL

Neste capítulo serão apresentados instrumentos que os fiscais tributários municipais poderão utilizar para obter o faturamento do contribuinte e assim aplicar a alíquota sobre a correta base de cálculo.

Além da obrigação de pagar o tributo também tem o contribuinte as chamadas obrigações acessórias definidas no Código Tributário Nacional (CTN), Lei Federal nº 5.172/1966 e alterações posteriores (FREITAS, 2005), o que é objeto deste capítulo.

Bellan (2004, p. 269) discorre sobre o assunto:

Independente da denominação escolhida pelo legislador, importa dizer que esses deveres decorrem de normas jurídicas em cujo conseqüente iremos encontrar critérios voltados para a constituição de relações jurídicas que tem como objeto uma prestação de fazer ou não-fazer, preordenadas ao conhecimento dos fatos, ao controle da arrecadação e da fiscalização. (BELLAN, 2004, p. 269)

Assim, o órgão arrecadador tem a capacidade de exigir uma determinada prestação do contribuinte visando obter subsídios para a correta delimitação dos valores devidos a título de tributo.

Os prestadores de serviço em comento poderão se negar a fornecer os documentos indicativos do seu faturamento para fins de obtenção pelo Fisco Municipal da base de cálculo.

Tais documentos indicarão o valor obtido como receita de emolumentos.

A seguir serão indicados alguns procedimentos possíveis que a Fazenda Municipal poderia realizar para obter o faturamento das entidades registras e notariais.

Freitas (2005, p. 813) delimita diversos dispositivos legais de que o fisco pode se valer para obtenção das informações de faturamento:

A recusa do contribuinte à exibição de seus livros e papéis à autoridade fiscal pode ensejar o lançamento por arbitramento, sem prejuízo de incorrer, quando for o caso, nas penas do art. 330 do Código Penal, bem como na configuração de crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei 8.137/90). O agente fiscal poderá, ainda, requisitar o auxílio da força pública (art. 200 deste Código) (FREITAS, 2005, p. 813)

O art. 200 do CTN (Freitas, 2005, p. 840) determina:

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção. (FREITAS, 2005, p. 840)

Conforme o art. 197 do CTN são obrigados a fornecer à autoridade tributante, através de intimação por escrito, os contribuintes relacionados no artigo:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; (FREITAS, 2005, p. 818)

Prevê também o CTN que não são tolerados impedimentos legais impossibilitando o exame de livros de registros de faturamento:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (FREITAS, 2005, p. 811 e 812)

Conforme Bellan (2004, p. 287), o Fisco tem a obrigação de adotar as medidas necessárias:

O Fisco deve adotar todas as medidas capazes de identificar, com a maior precisão possível, o fato tributável. Assim, é dever das autoridades fiscais realizar a investigação dos fatos geradores dos tributos mediante a utilização de todos os meios disponíveis e legítimos [...] e, principalmente, mensurar os fatos tributáveis. (BELLAN, 2004, p. 287)

Não fornecendo as informações e documentos solicitados pela autoridade tributante, é permitido o arbitramento do faturamento do contribuinte. Assim, o prevê o CTN em seu art. 148:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (FREITAS, 2005, p. 641)

Em análise da legislação do Município de Frederico Westphalen/RS obtém-se dispositivo semelhante ao do CTN suprarreferido. No art. 33 da Lei Municipal nº 754/1977, que instituiu o Código Tributário Municipal, está definido também a possibilidade do arbitramento, conforme segue:

Art. 33 – Sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis a receita bruta poderá ser arbitrada pelo fisco municipal levando-se em consideração os preços adotados em atividades semelhantes, nos casos em que:

I – O contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação de sua receita, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; (FREDERICO WESTPHALEN, 1977)

Portanto, além da possibilidade de arbitramento também ficou definida na legislação municipal a imputação de multa.

Não obstante a obtenção de informações de faturamento através da esfera administrativa, também se pode buscar os documentos necessários em demandas judiciais.

O Código de Processo Civil (MARINONI; MITIDIERO, 2011, p. 374 e p. 804), definiu a possibilidade do ingresso em juízo para obtenção da escrituração contábil ou comercial:

Art. 381. O juiz pode ordenar, a requerimento da parte, a exibição integral dos livros comerciais e dos documentos do arquivo:

[...]

III - quando e como determinar a lei. (MARINONI; MITIDIERO, 2011, p. 374)

[...]

Art. 844. Tem lugar, como procedimento preparatório, a exibição judicial:

[...]

III - da escrituração comercial por inteiro, balanços e documentos de arquivo, nos casos expressos em lei. (MARINONI; MITIDIERO, 2011, p. 804)

Para reforçar essa ideia tem-se a Decisão de 10-05-2011 do Tribunal de Justiça/RS (Processo nº 70041251018) relativa ao Município de São Leopoldo:

Por fim, como deflui da incidência do art. 195 do CTN, é obrigação acessória do contribuinte a entrega dos livros para permitir o lançamento do tributo. Neste sentido o seguinte precedente:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 70031805658, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, JULGADO EM 27/08/2009

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTRADORES E NOTARIAIS. EXIBIÇÃO DO LIVRO DIÁRIO E REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO. Não preenchidos os requisitos para a concessão da tutela antecipada, a fim de se suspender o dever de apresentação do livro diário por parte do agravante, visto que se trata de obrigação acessória do contribuinte. O mesmo em relação ao pedido de suspensão da realização de lançamento por parte do Município, pois se trata de ato vinculado que, caso não efetuado, gera a decadência do direito do Sujeito Ativo. Agravo desprovido. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, 2011c)

10 BASE DE CÁLCULO

Para entender melhor o que constitui a base de cálculo do imposto em questão, é apresentada a definição de Rossi (2002, p. 109):

A base de cálculo pode ser entendida como o critério legal utilizado para dimensionar o fato jurídico tributário que, combinado com a alíquota, informa o objeto da relação jurídica tributária. (...) (ROSSI. 2002, p. 109)

Dessa forma, a lei definirá sobre o que recairá a alíquota do imposto.

Continuando Rossi (2002, p. 110) a discorrer sobre o assunto, ressalta com objetividade que a base de cálculo não pode ser outra senão o valor cobrado pelo serviço:

Considerando o critério material possível constitucionalmente delineado, a base de cálculo do ISS não pode ser outra senão o preço do serviço (...) (ROSSI. 2002, p. 110)

Também ressalta Rossi (2002, p. 116) que se devem excluir parcelas relativas a mercadorias, frete, entre outras que não correspondam ao serviço propriamente dito:

(...) entendemos que o ISS só poderá ser calculado sobre o valor que seja a efetiva expressão econômica do prestar serviços, com a exclusão de qualquer outra parcela recebida do tomador a outro título. (ROSSI. 2002, p. 116)

Analisando-se o caso do Município de Frederico Westphalen/RS verifica-se que em seu Código Tributário, art. 31 da Lei Municipal nº 754/1977 (FREDERICO WESTPHALEN, 1977), a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Os prestadores de serviços notariais e de registros são remunerados através da cobrança de emolumentos.

Lei Estadual nº 12.692/2006 definiu o que são emolumentos:

Art. 1º - Emolumentos são as despesas devidas pelos interessados aos responsáveis pelos serviços notariais e de registros, pelos atos que vierem a ser praticados no âmbito de suas serventias, dentro de sua competência legal, de acordo com os valores previstos para cada um deles, na conformidade das tabelas de emolumentos anexas, suas notas explicativas e observações, todas com força normativa. (RIO GRANDE DO SUL, 2006)

Tal legislação apresenta uma extensa tabela contendo todos os tipos de serviços e correspondentes valores, e criou o Selo Digital de Fiscalização Notarial e Registral (SDFNR). O selo tem o objetivo de constituir um Fundo para manutenção de uma série de atividades conforme art. 14:

Art. 14 - A receita do Fundo Notarial e Registral terá os seguintes propósitos, que procurarão ser atendidos na forma e na medida do que dispuser seu Regulamento:

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, 2006)

O selo possui valores específicos de acordo com o serviço prestado:

art. 11

[...]

§ 5º - O Selo Digital de Fiscalização, que será cobrado pelas serventias das partes interessadas, terá o seguinte valor:

I - R\$ 0,20 para atos de valor de emolumentos até R\$ 8,80;

II - R\$ 0,30 para atos de valor de emolumentos de R\$ 8,81 até R\$ 12,10;

III - R\$ 0,40 para atos de valor de emolumentos de R\$ 12,11 até R\$ 33,70;

IV - R\$ 0,50 para atos de valor de emolumentos de R\$ 33,71 até R\$ 70,00;

V - R\$ 2,00 para atos de valor de R\$ 70,01 até R\$ 1.000,00;

VI - R\$ 4,00 para atos de valor de R\$ 1.000,01 até R\$ 50.000,00;

VII - R\$ 6,00 para atos de valor de R\$ 50.000,01 até R\$ 150.000,00;

VIII - R\$ 8,00 para atos de valor de R\$ 150.000,01 até R\$ 300.000,00;

IX - R\$ 10,00 para atos de valor acima de R\$ 300.000,00. (RIO GRANDE DO SUL, 2006)

Assim, para cálculo do imposto aplica-se a alíquota prevista na legislação municipal sobre o montante percebido a título de emolumentos, descontados os valores referentes aos selos.

Salienta-se que a Lei Federal Complementar nº 116/2003 define em seu art. 8º a alíquota máxima de 5% (FREITAS, 2005, p. 425).

Porém, todo esse conhecimento jurídico apresentado nos capítulos anteriores de nada adiantaria se não houvesse engajamento por parte dos fiscais tributários para o efetivo recolhimento do tributo através de sua atuação fiscalizatória.

Portanto, a seguir se apresenta também como tornar efetiva a atuação do setor tributário em busca de um incremento da arrecadação.

11 IMPORTÂNCIA DA FISCALIZAÇÃO NOS PROCESSOS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA

Além das questões jurídicas analisadas anteriormente também são relevantes as medidas gerenciais/administrativas para superar os entraves para a efetiva cobrança do imposto.

Conforme apostila de Gestão Tributária do Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal (ABRANTES; FERREIRA, 2010, p.45 e 46) não podemos falar em tributação sem falar em sua administração:

Ou seja, administração tributária implica no procedimento de verificação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos pendentes a deflagrar a cobrança e a expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

Constatamos acima que os autores salientam bem a questão de atuação da administração tributária no sentido de exigir do sujeito passivo o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Tais agentes arrecadadores possuem respaldo na legislação tributária para que possam agir no desempenho da atividade fiscalizatória (ABRANTES; FERREIRA, 2010, p. 46):

As próprias leis instituidoras dos tributos estabelecem, genericamente, as normas de competência e os poderes dos agentes públicos no desempenho das atividades fiscalizadoras.

[...]

O artigo 194 do Código Tributário Nacional remete, respeitadas as suas disposições pertinentes, à Legislação Tributária a competência para regular, em caráter geral, os poderes e os **deveres** das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação.

Grifamos a palavra dever para salientar que a administração tem o dever de atuar na fiscalização da aplicação da legislação tributária buscando garantir o efetivo ingresso da receita nos cofres públicos também salientado pelo autor (ABRANTES; FERREIRA, 2010, p. 49):

Para o controle da arrecadação e do cumprimento das obrigações tributárias no País, a atividade de administração volta-se para a fiscalização da arrecadação tributária.

Portanto, a fiscalização é fundamental no âmbito da gestão tributária restando agora indicar os mecanismos de aperfeiçoamento dessa atividade, o que será realizado nos dois capítulos seguintes.

12 ANÁLISE DO CASO DO MUNICÍPIO DE TENENTE PORTELA

Dentre os problemas de gestão tributária enfrentados destaca-se a falta de atuação de modo efetivo do setor de fiscalização dos Municípios.

Para exemplificar a situação, foi aplicado um questionário (Apêndice I) a dois servidores no Setor de Fiscalização do Município de Tenente Portela, cujos dados permitiram as conclusões a seguir explicitadas.

a) A ausência de um número adequado de profissionais para o desempenho das atividades inerentes à Fiscalização da Receita.

b) Não existe um programa de incentivos para os Fiscais Municipais atrelado à arrecadação Municipal como forma de motivação a atuação fiscalizatória.

c) Os servidores estão cientes das tarefas que lhes são incumbidas pelo exercício de seu cargo.

d) Tendo em vista que a resposta foi confusa com afirmação de que era realizada uma “vistoria” geral, foi necessário a indagação verbal para maiores esclarecimentos.

Foi informado que se realiza uma vistoria anual em cada contribuinte relativa a todas as verificações necessárias para apuração dos possíveis débitos do contribuinte através da análise dos livros fiscais, sendo efetuada somente uma vez no início do exercício seguinte analisando o exercício anterior.

Portanto, anualmente é realizada uma única vistoria em cada contribuinte somente no exercício (ano) seguinte ao de base de análise. Dessa forma, o recolhimento incorreto ou apuração do montante devido realiza-se num momento distante do fato gerador do tributo o que prejudica inclusive ao contribuinte para que efetue o recolhimento conforme suas disponibilidades financeiras. Por exemplo, o mês de referência de janeiro de 2010 somente será analisado pelo setor tributário no início de 2011.

São realizadas outras vistorias quando necessário, porém, não ficou claro em que condições são efetuadas essas.

5) O Imposto Sobre Serviços dos Prestadores de Serviços Cartorários, Registrais e Notariais é cobrado em valores fixos.

Os Fiscais alegam que esse é forma prevista na legislação municipal. Entretanto, conforme Lei Municipal nº 1.852/2010 (TENENTE PORTELA, 2010b) a forma correta é o recolhimento com base no faturamento do prestador de serviços. Portanto, os fiscais desconhecem a legislação municipal reguladora da matéria.

6) A ausência de resposta do primeiro servidor a responder o questionário demonstra desconhecimento dessa questão, bem como falta de motivação para aperfeiçoamento profissional sobre a matéria.

O outro alegou falta de treinamento.

13 PROPOSIÇÕES PARA A EFETIVA ATUAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Em apostila de Gestão de Negócios com o Estado e o Governo, do Curso de Especialização em Negócios Financeiros da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, os autores citam a importância da gestão e avaliação adequadas dos servidores públicos tendo em vista que os Municípios cada vez mais se deparam com novos desafios e a crescente demanda por serviços públicos por parte da população. Assim sugerem a adoção, dentre outras, das seguintes medidas (KLERING, 2011, p. 60):

gestão e avaliação adequadas dos servidores públicos, com a adoção de instrumentos apropriados de avaliação de desempenho, de programas de capacitação permanente e, ainda, com a revisão do quantitativo e do perfil dos funcionários.

A partir da análise das respostas dos servidores, sugere-se que sejam desenvolvidas as seguintes soluções gerenciais:

a) Conforme a Lei Municipal nº 1.098/2003 (TENENTE PORTELA, 2003) foram criados quatro cargos de Fiscal Municipal, todavia, apenas dois profissionais se encontram na atividade.

Assim, poderia o Executivo Municipal realizar concurso público e admitir mais servidores reforçando a fiscalização de seus contribuintes.

b) O Fisco Estadual possui um plano de incentivo a produtividade dos seus funcionários denominado Prêmio Produtividade e Eficiência do Estado do Rio Grande do Sul. O Município poderia tomar tal plano como base para elaboração de uma forma de gratificação aos seus servidores visando ao incremento da atuação da fiscalização tributária.

c) Avaliação de desempenho dos servidores verificando a efetiva atuação dos fiscais no cumprimento de suas tarefas funcionais.

Na Lei Municipal nº 1.750/2010 (TENENTE PORTELA, 2010a) consta a descrição sintética das atribuições do Fiscal, atividades estas que envolvem, entre outras, a fiscalização relativa a Tributos, qual seja:

Fazer verificação junto a contribuintes visando a perfeita execução da fiscalização tributária; proceder a quaisquer diligências exigidas pelo serviço; orientar o contribuinte sobre a legislação tributária municipal; lavrar autos de infração às normas legais; expedir notificações e intimações; estudar e propor medidas que visem a melhorar os serviços de fiscalização; elaborar Relatórios das atividades; prestar informações em processos relacionados com as respectivas atividades; executar outras atividades afins;

Assim, deve-se criar uma sistemática de avaliação de desempenho dos servidores que cobre a realização das tarefas que são de sua carga.

Tal sistemática de avaliação, se fosse ligada à premiação por produtividade, poderia criar motivação suficiente para maior engajamento dos funcionários.

d) Estabelecer um plano de verificações periódicas nos contribuintes do Município com vistas a obter informações do seu faturamento.

e) Realizar cursos de atualização e aprofundamento da legislação tributária vigente para os Fiscais Tributários.

A Federação do Municípios do Rio Grande do Sul possui diversos cursos na área de receitas próprias municipais inclusive sobre ISS (fonte: www.famurs.com.br/).

14 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Adotou-se a abordagem qualitativa na análise de documentos que contenham decisões judiciais, bem como livros de legislações comentadas, de direito administrativo e direito tributário.

Foi realizada uma análise do caso do Município de Frederico Westphalen favorecendo a visualização da problemática que é semelhante a de quase todos os municípios da região. A região em foco é a correspondente aos Coredes: Médio Alto Uruguai, Celeiro e Rio da Várzea.

Analisou-se a legislação e decisões judiciais que tratem do Imposto Sobre Serviços dos prestadores de serviços notariais e de registro.

A legislação municipal foi colhida junto à Prefeitura Municipal de Frederico Westphalen. A legislação federal nos sites do governo federal onde se encontram as leis consolidadas. As decisões judiciais foram pesquisadas junto ao site do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e também junto ao site do Supremo Tribunal Federal.

Buscou-se em legislações comentadas subsídios para o desenvolvimento de um entendimento mais preciso do assunto.

Também foi feita uma pesquisa em livros de direito administrativo e direito tributário acerca do entendimento que os autores possuem sobre a matéria.

Esta parte do trabalho está estruturada em dois momentos: primeiramente são apresentados os entendimentos contrários ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços dos prestadores de serviços notariais e de registro; em segundo plano são demonstrados os entendimentos a favor do recolhimento, que é a tese defendida neste estudo.

Num segundo momento procurou-se evidenciar o funcionamento do setor tributário do Município de Tenente Portela, também da região, com vistas a evidenciar o foco gerencial do problema, particularmente com relação ao desempenho funcional dos servidores representado pela atuação dos fiscais tributários do Município.

Para apurar essas questões foi aplicado um questionário aos servidores em exercício do cargo de Fiscal Municipal. Tal questionário procurou responder as seguintes questões: qual o nº de servidores exercendo a função de fiscal; a existência de gratificação por produtividade no exercício da fiscalização; as tarefas exercidas pelos fiscais no exercício de suas atribuições; a existência de alguma forma de planejamento das verificações fiscais; forma como é

realizada, no município, a cobrança do Imposto Sobre Serviços dos prestadores de serviços cartorários, registrais e notariais e por quê, bem como, de que forma o Município poderia tornar mais efetiva a cobrança do Imposto Sobre Serviços desses prestadores de serviços.

Essas perguntas demonstrarão a forma de atuação desses servidores no momento atual, indicarão possíveis carências de incentivo para realização das tarefas que lhe são atribuídas pelo exercício do cargo, bem como, de conhecimento em legislação tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta monografia teve como objetivo evidenciar uma prática, tomando-se como base fatos já consagrados pelo entendimento contemporâneo do Judiciário Brasileiro, que busca incrementar a arrecadação municipal.

Os prestadores de serviços registrais e notariais, caracterizados nesse trabalho, possuem rendimentos denominados emolumentos obtidos em suas atividades diárias. Tais rendimentos estão relacionados na legislação própria como fato gerador do Imposto Sobre Serviços, não tendo o órgão arrecadador motivo para dar tratamento diferenciado a tais contribuintes.

Esses prestadores de serviços têm buscado junto à Justiça Estadual e Federal se eximir de recolher o referido tributo alegando os fatos a seguir demonstrados.

Os serviços que prestam foram delegados pelos Executivos Estaduais e, portanto, alegam os prestadores que seriam públicos. Tendo em vista a proteção constitucional de um órgão público não poder cobrar tributo de outra esfera pública tais prestadores de serviço se consideraram isentos.

Outra forma que procuram os prestadores de serviço para se abster de recolher o imposto sobre o seu faturamento é considerarem como prestado de forma pessoal, pelo próprio notário ou registrador, e assim recolhendo o imposto de forma fixa.

Porém, tais alegações não encontram guarida nas decisões mais atuais da Justiça Estadual do Rio Grande do Sul, bem como pelo Supremo Tribunal Federal em decisão de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Tais decisões judiciais entendem que os prestadores de serviços notariais e registrais são privados e não públicos, trata-se de uma delegação de serviços públicos para um particular que obtém rendimentos econômicos com a sua atividade e, portanto, não poderia sofrer tratamento diferenciado dos demais contribuintes.

Percebendo rendimentos que são amealhados pelo particular deve esse pagar o tributo sobre aqueles conforme estabelecido na legislação tributária.

Além disso, não se trata de prestação de serviço de forma pessoal porque o notário, tabelião ou registrador não o presta individualmente e sim através de toda uma estrutura empresarial, inclusive com diversos funcionários que o auxiliam ou substituem quando em férias ou licença saúde, tendo em vista que o serviço não pode parar.

Os órgãos públicos municipais, sujeitos ativos arrecadadores do Imposto Sobre Serviços, têm a obrigação constitucional e legal de adotar as medidas necessárias, previstas na legislação municipal e federal, para a obtenção, junto ao sujeito passivo do tributo, de seu faturamento visando aplicar a alíquota do imposto sobre o montante correto.

Não obstante, quando esgotados os recursos da via administrativa, conta ainda o fisco municipal com mecanismos judiciais previstos na legislação processual que lhe possibilitará a obtenção dos livros contábeis que demonstram o faturamento do contribuinte.

Portanto, os prestadores de serviços registrares e notariais são sujeitos passivos do Imposto Sobre Serviços e devem recolher tal tributo sobre o seu faturamento.

Também influenciam consideravelmente no incremento da receita municipal as questões de gestão particularmente na área de fiscalização tributária.

Verifica-se, na análise do caso do Município de Tenente Portela, a falta de ação da administração quanto à fiscalização dos valores da Receita de Impostos Próprios oriunda do ISS.

A Administração Municipal, no intuito de minimizar o problema da fiscalização insuficiente, deve adotar medidas saneadoras.

O Setor Tributário para poder realizar vistorias em seus contribuintes necessita de um número de Fiscais adequado à quantidade de estabelecimentos no Município.

Para que os fiscais municipais realizem a cobrança de forma adequada do imposto deverão realizar constantemente cursos de atualização e aprofundamento da legislação tributária.

A efetiva cobrança somente se dará quando forem expedidas notificações buscando informações e documentos do faturamento dos contribuintes. Tal atitude pró-ativa por parte da fiscalização se efetivará quando forem criados incentivos a produtividade dos servidores ligados ao incremento arrecadatório municipal.

Além dos incentivos, a avaliação contínua dos servidores, a estipulação de metas e planos de atuação do setor garantiriam a efetividade na obtenção de receitas do ISS.

Assim, servidores treinados, com rendimentos atrelados a sua produção, trariam ganhos incontestáveis na arrecadação municipal.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Gestão tributária** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

ANOREG - Associação dos Notários e Registradores do Brasil - Disponível em: <http://www.anoreg.org.br>

BELLAN, Daniel Vitor et al. **Imposto Sobre Serviços**: De acordo com a Lei Complementar nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Federal nº 8.935/1994**. Brasília: Congresso Nacional, 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei 406/1968**. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta Inconstitucionalidade nº 3.089**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.185.119**. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>

BRÍGIDO, Carolina; OTAVIO, Chico; BRAGA, Isabel. **A Bilionária Indústria do Carinbo**. 19-07-2010. Disponível em: <<http://www.ministeriopublicobrasil.blogspot.com/>>. Acesso em: 09 set. 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FREDERICO WESTPHALEN (Município). **Lei Municipal nº 3.563/2010**. Frederico Westphalen, RS, 2010.

FREDERICO WESTPHALEN (Município). **Lei Municipal nº 754/1977**. Frederico Westphalen, RS, 1977.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coordenador). **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005

JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria geral das concessões de serviço público**. São Paulo: Dialética, 2003.

KLERING, Luis Roque (Coordenador). **Gestão de Negócios com o Estado e o Governo**. Porto Alegre: Escola de Administração/UFRGS, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Código do Processo Civil Comentado artigo por artigo**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. São Paulo: Atlas, 2004.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70011657376**. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70012549077**. 2005. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70030354211**. 2009. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70044050912**. 2011a. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70041335746**. 2011b. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Decisão do Processo n° 70041251018**. 2011c. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/>

RIO GRANDE DO SUL. Assembléia Legislativa. **Lei Estadual n° 12.692/2006**. Porto Alegre, 2006. Disponível em: <http://www.colegioregistrals.org.br>

ROSSI, Carlos Alberto del Papa. **ISS: base de cálculo**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, n. 47, nov./dez. 2002, p. 103-117.

RUSSEL, Bertrand. **História do Pensamento Ocidental** – A Aventura das Idéias dos Pré-Socráticos a Wittgenstein. 2 ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

TENENTE PORTELA (Município). **Lei Municipal n° 1.098/2003**. Tenente Portela, RS, 2003.

TENENTE PORTELA (Município). **Lei Municipal n° 1.750/2010**. Tenente Portela, RS, 2010a.

TENENTE PORTELA (Município). **Lei Municipal n° 1.852/2010**. Tenente Portela, RS, 2010b.