

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO – CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Hudson Teixeira Cruz

A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS
PÚBLICOS NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

Porto Alegre
2015

HUDSON TEIXEIRA CRUZ

**A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS
PÚBLICOS NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre
2015

HUDSON TEIXEIRA CRUZ

**A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS
PÚBLICOS NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito.

Porto Alegre, 02 de julho de 2015.

Conceito: _____

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Igor Danilevicz
Orientador

Professor Doutor Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso

RESUMO

Este trabalho trata da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os serviços notariais e de registros públicos. A constitucionalidade da tributação, a forma de incidência do tributo e sua base de cálculo são analisados pelas técnicas de pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e legislativa. Inicialmente são apresentadas noções sobre os serviços notariais e de registros públicos, incluindo sua natureza jurídica, e sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Após, indicam-se as normas constitucionais e legais pertinentes. Então, a constitucionalidade da tributação desses serviços reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Constitucionalidade nº 3.089. A seguir, o trabalho volta-se para a incidência do tributo sobre esses serviços por alíquota sobre o preço dos serviços, como foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Por fim, trata-se da composição da base de cálculo do tributo no caso de incidência por alíquota sobre o preço do serviço. Conclui-se, considerando o que foi decidido pelo STF e pelo STJ, que a base de cálculo do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros públicos é composta unicamente pela parcela dos emolumentos recebidos pelos titulares desses serviços que efetivamente constitua receita, incrementando o seu patrimônio, não sendo incluídos os valores que sejam meramente transitórios.

Palavras-chave: Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Serviços notariais e de registros públicos. Emolumentos. Base de cálculo.

ABSTRACT

This paper deals with the incidence of the “Services of Any Nature Tax” (ISSQN – *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*) on notary public services. The constitutionality of the taxation, the form of tax imposition and the tax base are analyzed through the bibliographic, judicial decision and law research techniques. First, notions about the notary public services, including their legal nature, and about the “Services of Any Nature Tax” (ISSQN) are presented. After that, the constitutional and law norms related to the object of this work are indicated. Next, the constitutionality of the taxation of such services, acknowledged by the Federal Supreme Court in the Direct Action of Unconstitutionality No. 3.089. Then, the examination approaches the taxation of such services through the application of a rate on the service price, as decided by the Superior Court of Justice in the Special Appeal No. 1.328.384/RS. Last, it’s studied the composition of the tax base in the case of taxation through the application of a rate on the service price. It’s concluded, considering the decisions of the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice, that the tax base of the “Services of Any Nature Tax” (ISSQN) on notary public services is formed only by the part of the emoluments received by the notaries that really constitutes revenue, increasing their patrimony, not included the merely transiting values.

Keywords: Taxation. Services of Any Nature Tax. Notary public services. Emoluments. Tax base.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ANOREG – Associação dos Notários e Registradores do Brasil

APIMEC Nacional – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

ARPEN - Associação dos Registradores de Pessoas Naturais

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

FUNORE – Fundo Notarial e Registral

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRPF – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física

IRPJ – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Rcl - Reclamação

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

SDFNR – Selo Digital de Fiscalização Notarial e Registral

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ – Tribunal de Justiça

TJ/RS – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	3
2.1 NOÇÕES BÁSICAS	3
2.2 NATUREZA JURÍDICA.....	7
3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	12
4 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS	14
5 PREVISÃO LEGAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS	15
5.1 A PREVISÃO LEGAL FEDERAL – NORMAS GERAIS	15
5.1.1 Código Tributário Nacional	15
5.1.2 Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.....	16
5.1.3 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.....	17
5.2 A PREVISÃO LEGAL NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE – NORMAS ESPECÍFICAS.....	21
6 PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS	22
7 CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	23
7.1 POSIÇÃO DA DOCTRINA	23
7.2 POSIÇÃO DO TJ/RS.....	27
7.3 POSIÇÃO DO STJ	28
7.4 DEFINIÇÃO PELO STF: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3.089	30
7.5 CRÍTICA	36
8 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	38
8.1 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN.....	38
8.2 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS	40
8.2.1 Posição da doutrina.....	41
8.2.2 Posição do TJ/RS.....	47
8.2.3 Abstenção de manifestar-se do STF: questão infraconstitucional.....	48

8.2.4 Definição pelo STJ: Recurso Especial nº 1.328.384/RS	49
8.2.5 Crítica	55
9 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE NOTAS E REGISTROS PÚBLICOS	57
9.1 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN	58
9.1.1 Base de cálculo do ISSQN: preço do serviço	59
9.1.2 Não inclusão na base de cálculo: distinção entre ingresso e receita	60
9.1.3 Inclusão do próprio tributo em sua base de cálculo	68
9.2 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS	69
9.2.1 Emolumentos	69
9.2.2 Outros ingressos	70
10 CONCLUSÃO	77
REFERÊNCIAS.....	79

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho trata da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os serviços notariais e de registros públicos no Município de Porto Alegre.

A tributação municipal sobre tais serviços vem gerando discussão desde a previsão, pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, da possibilidade de sua instituição pelos Municípios.

Inicialmente foi questionada a constitucionalidade dessa tributação. A doutrina manifestou ser inconstitucional a instituição do tributo sobre os serviços notariais e de registros públicos por considerar tais serviços como públicos¹. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, decidiu pela constitucionalidade da tributação na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089, apontando o caráter lucrativo para afastar a imunidade sobre tais serviços e como demonstrador de capacidade contributiva, além de afirmar não haver razão para tributar os serviços concedidos e permitidos e não tributar esses serviços delegados.

Após a decisão do STF, foi defendido pelos titulares desses serviços, com apoio de parte importante da doutrina, que eles deveriam ser tributados como prestadores de trabalho pessoal, recolhendo um valor fixo por exercício, tal como se dá para profissionais liberais (advogados e médicos, por exemplo). Tratando-se de matéria infraconstitucional, coube ao Superior Tribunal de Justiça definir a forma de tributação. O STJ pacificou a questão no julgamento do Recurso Especial nº 1.328.384/RS, no qual definiu que a tributação deve ocorrer através da incidência de uma alíquota sobre o preço do serviço, em razão do caráter empresarial das atividades notarial e de registros.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. A Base de Cálculo do ISS deve ser um valor fixo anual. **Jornal da ARPEN-SP**. São Paulo: 08 jan. 2013. Disponível em: <http://www.arpensp.org.br/principal/index.cfm?tipo_layout=SISTEMA&url=noticia_mostrar.cfm&id=17450>. Acesso em: 07 mai. 2015.

Resta ainda uma questão a ser tratada sobre a tributação dos serviços de notas e registros públicos pelo ISSQN: o que compõe a base de cálculo à qual será aplicada a alíquota?

Assim, o objetivo deste trabalho será apresentar a posição da doutrina e as decisões jurisprudenciais que assentaram a tributação dos serviços notariais e de registros públicos como constitucional e incidente na forma por alíquota sobre o preço dos serviços, e identificar a precisa composição da base de cálculo no caso. O trabalho limita-se a analisar, quanto à legislação municipal, a do Município de Porto Alegre. No entanto, como a regulação do tributo se dá por lei complementar nacional, além da própria Constituição Federal, as conclusões serão possivelmente extensíveis a outros municípios, notadamente pelo fato de que, em regra, eles meramente repetem as disposições da legislação federal.

Para tanto, primeiramente serão apresentadas noções sobre os serviços de notas e registros públicos, sobre sua remuneração (os emolumentos) e sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, como base para o desenvolvimento do estudo.

Após, serão indicadas as normas constitucionais e infraconstitucionais referentes à tributação desses serviços: desde a previsão constitucional da competência municipal para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, até a efetiva instituição do tributo especificamente sobre os serviços notariais e de registros públicos pelo Município de Porto Alegre.

A seguir, serão tratadas as decisões do STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089, e do STJ, no Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Nos dois casos, será apresentada inicialmente a posição da doutrina e, após, a decisão, em detalhes, do tribunal. No ponto relativo à decisão do STJ, ou melhor, sobre a forma de tributação no caso, também serão apontadas as formas possíveis de tributação do ISSQN: por valor fixo ou por alíquota sobre o preço dos serviços; indicando os dispositivos legais e a doutrina sobre o tema.

Por fim, será estudada a composição da base de cálculo do ISSQN em geral e, a partir daí, analisada a composição no caso dos serviços de notas e registros públicos.

2 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

2.1 NOÇÕES BÁSICAS

É importante iniciar este trabalho com noções relativas aos serviços notariais e de registros públicos para a melhor compreensão de questões que serão mais à frente tratadas.

Os serviços notariais e de registros públicos estão previstos na Constituição Federal em seu art. 236, dentro do Título IX, Das Disposições Constitucionais Gerais:

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

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

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

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

A Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994, traz a regulação dos serviços prevista constitucionalmente. No seu art. 1º, a lei define os serviços notariais e de registros públicos como aqueles “*de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos*”.

Conforme Francisco Martinez Segovia, função notarial é

(...) a função profissional e documental autônoma, jurídica, privada e qualificada, imposta e organizada por lei (características), para garantir a segurança, valor e permanência, de fato e de direito (fins), ao interesse jurídico dos indivíduos, patrimonial ou extrapatrimonial, entre vivos ou por *causa mortis*, em relações jurídicas de vontades concorrentes ou convergentes e em feitos jurídicos, humanos ou naturais (objeto material), mediante sua interpretação e configuração, autenticação, autorização e

guarda (operações de exercício) confiada a um notário (meio subjetivo). (Tradução minha).²

Deve-se diferenciar a função notarial da função registral. Conforme Walter Ceneviva:

[s]erviço notarial é a atividade de servidor autorizado em lei com a finalidade de praticar, com fé pública, atos jurídicos extrajudiciais, dando-lhes autenticidade e presunção de verdade.

(...)

O serviço de registro consiste em atividade de assentar atos da vida civil ou comercial em serventias criadas por lei para lhes assegurar publicidade, autenticidade, segurança e eficácia.³

Assim, o elemento fundamental diferenciador das atividades notarial e registral é que a primeira visa à prática de atos conforme o direito e com fé pública, enquanto a segunda objetiva dar publicidade, autenticidade, segurança e eficácia ao ato, tornando-o oponível *erga omnes*.⁴

Os titulares dos serviços de notas são os notários (ou tabeliães) e dos serviços de registros públicos os oficiais de registro (ou registradores). O art. 3º da Lei nº 8.935/94 conceitua: “[n]otário, 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”. Essa delegação, conforme art. 236, § 3º da CF, já transcrito acima, depende de aprovação em concurso público de provas e títulos. O art. 14 da Lei nº 8.935/94 estabelece os requisitos para a delegação:

² *Es la función profesional y documental autónoma, jurídica, privada y calificada, impuesta y organizada por la ley (caracteres), para procurar la seguridad, valor y permanencia, de hecho y de derecho (fines), al interés jurídico de los individuos, patrimonial o extrapatrimonial, entre vivos o por causa de muerte, en relaciones jurídicas de voluntades concurrentes o convergentes y en hechos jurídicos, humanos o naturales (objeto material), mediante su interpretación y configuración, autenticación, autorización y resguardo (operaciones de ejercicio) confiada a un notario (medio subjetivo).* (SEGOVIA, Francisco Martínez. **Función Notarial**: Estado de la doctrina y ensayo conceptual. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961. p. 21).

³ CENEVIVA, Walter. A lei dos notários e registradores. **Revista dos Tribunais**, v. 712/1995, p. 94-101, fev. 1995. In: Revista dos Tribunais Online.

⁴ A diferença será retomada a seguir, para a distinção de notário e registrador.

Art. 14. A delegação para o exercício da atividade notarial e de registro depende dos seguintes requisitos:

- I - habilitação em concurso público de provas e títulos;
- II - nacionalidade brasileira;
- III - capacidade civil;
- IV - quitação com as obrigações eleitorais e militares;
- V - diploma de bacharel em direito;
- VI - verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.

O art. 15, § 2º da mesma lei abre exceção quanto à exigência de bacharelado em Direito:

§ 2º Ao concurso público poderão concorrer candidatos não bacharéis em direito que tenham completado, até a data da primeira publicação do edital do concurso de provas e títulos, dez anos de exercício em serviço notarial ou de registro.

Cabe aqui ressaltar o caráter pessoal e não técnico dessas exigências. Ainda, não se exige do delegatário capacidade técnica para o exercício da atividade.

Francisco Martinez Segovia afirma que notário ou escrivão

[é] um jurista autorizado pela lei a interpretar e configurar, autenticar, autorizar e guardar tanto o documento notarial (ou meio objetivo) como o objeto material (ou conteúdo) da função notarial, sendo o órgão de dita função. (Tradução minha).⁵

Embora exerçam função pública, notário e registrador não são funcionários públicos, como afirmado por Leonardo Brandelli:

[n]otários e registradores não pertencem, portanto, aos quadros dos servidores públicos; não são funcionários públicos. São agentes públicos, porquanto encarregados de exercer uma função pública — a função notarial

⁵ *Es un jurista facultado por la ley para interpretar y configurar, autenticar, autorizar y resguardar tanto el documento notarial (o medio objetivo) como el objeto material (o contenido) de la función notarial, siendo el órgano de dicha función.* (SEGOVIA, Francisco Martinez. **Función Notarial**: Estado de la doctrina y ensayo conceptual. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961. p. 21-22).

e registral — porém, embora pertencentes ao gênero agentes públicos, não pertencem à espécie agentes administrativos, que são aqueles que se vinculam ao Estado ou às suas entidades autárquicas e fundacionais, por relações profissionais, estando sujeitos à hierarquia funcional e ao regime jurídico único da entidade estatal a que servem, sendo portanto servidores públicos, mas pertencentes sim à espécie agentes delegados, na condição de particulares que executam serviço público em nome próprio, por sua conta e risco.

(...)

O notário [assim como o registrador] é um agente público delegado que desempenha uma função pública em caráter privado, não havendo subordinação nem hierarquia em relação ao Estado.⁶

Luís Paulo Aliende Ribeiro anota que

(...) os notários e registradores, embora exercentes (*sic*) de função pública, não são funcionários públicos, nem ocupam cargos públicos efetivos, tampouco se confundem com os servidores e funcionários públicos integrantes da estrutura administrativa estatal. Por desempenharem função que somente se justifica a partir da presença do Estado – o que afasta a idéia (*sic*) de atividade exclusivamente privada –, inserem-se na ampla categoria de *agentes públicos*, nos termos acolhidos de forma pacífica pela doutrina brasileira de direito administrativo. (Grifo do autor).⁷

Tendo em vista as funções notarial e registral, é necessário concluir que ao titular da primeira, o notário, compete atuar na exteriorização da vontade das partes na forma do direito, ao passo que ao titular da segunda, o registrador, cabe a publicidade da situação jurídica. O notário deve adequar a manifestação das partes à forma da lei, enquanto o registrador é responsável por dar publicidade à manifestação, tornando-a oponível a qualquer pessoa.⁸

Não se deve confundir forma e publicidade. A primeira, como vimos, é a coerência entre o conteúdo do ato jurídico e a vontade manifestada; é a exteriorização da vontade, que sai dos porões do íntimo humano e passa a ingressar no mundo jurídico. É um fenômeno inter partes. A publicidade, ao contrário, existe para os terceiros, para dar conhecimento de determinadas

⁶ BRANDELLI, Leonardo. **Teoria Geral do Direito Notarial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. E-book, cap. 2.2.2. Os notários na organização judiciária.

⁷ RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. **Regulação da função pública notarial e de registro**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 54-55.

⁸ NETO, Narciso, Orlandi. Atividade Notarial – Noções. In: DIP, Ricardo (Coord.). **Introdução ao direito notarial e registral**. Porto Alegre: IRIB, 2004. p. 15.

situações jurídicas para terceiros não integrantes da relação jurídica, possibilitando e garantindo o tráfico jurídico de tais direitos. Na forma, atua o notário; na publicidade, o registrador.

O notário atua no âmbito da forma; no plano da validade; no campo dos direitos obrigacionais puros. O registrador atua na publicidade; no plano da eficácia; no campo dos direitos reais ou obrigacionais com eficácia real.⁹

2.2 NATUREZA JURÍDICA

Para estabelecer a natureza jurídica dos serviços notariais e de registros públicos é necessário primeiro analisar seus traços fundamentais.

A partir do art. 236 da Constituição Federal e da Lei nº 8.935/94, pode-se traçar os elementos principais dos serviços notariais e registrais: 1) delegação obrigatória pelo Poder Público¹⁰; 2) exercício em caráter privado¹¹; 3) fiscalização pelo Poder Judiciário¹²; 4) prestação dos serviços em dias e horários estabelecidos pelo juízo competente¹³; 5) destinação à garantia de publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos¹⁴; 6) remuneração mediante emolumentos pagos pelos tomadores dos serviços¹⁵; e 7) com possibilidade de contratação de prepostos, sempre pelo regime celetista¹⁶.

As características dos titulares dos serviços podem também ser identificadas na Constituição Federal e na Lei nº 8.935/94: 1) necessariamente pessoa física¹⁷; 2) profissionais do Direito¹⁸; 3) dotados de fé-pública¹⁹; 4) com responsabilidade civil e criminal pessoais²⁰; 5) aprovados em concurso público de provas e títulos²¹; 6) exigindo-se nacionalidade brasileira, capacidade civil, quitação com as obrigações

⁹ BRANDELLI, Leonardo. **Teoria Geral do Direito Notarial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. E-book, cap. 4.3. As formas jurídicas.

¹⁰ Art. 236, *caput* da CF e art. 3º da Lei nº 8.935/94.

¹¹ Art. 236, *caput* da CF e art. 3º da Lei 8.935/94.

¹² Art. 236, § 1º da CF e arts. 37 e 38 da Lei nº 8.935/94.

¹³ Art. 4º, *caput* da Lei nº 8.935/94.

¹⁴ Art. 1º da Lei nº 8.935/94.

¹⁵ Art. 236, § 2º da CF e art. 28 da Lei nº 8.935/94.

¹⁶ Art. 236, § 1º da CF e art. 20 da Lei nº 8.935/94.

¹⁷ Art. 236, § 3º da CF e arts. 3º e 14 da Lei nº 8.935/94.

¹⁸ Art. 3º da Lei nº 8.935/94.

¹⁹ Art. 3º da Lei nº 8.935/94.

²⁰ Art. 236, § 1º da CF e arts. 22 e 23 da Lei nº 8.935/94.

²¹ Art. 236, § 3º da CF e art. 14, I da Lei nº 8.935/94.

eleitorais e militares, diploma de bacharel em direito (ou dez anos de exercício em serviço notarial ou de registro) e verificação de conduta condigna para o exercício da profissão²²; e 7) com vinculação obrigatória à Seguridade Social como contribuinte individual²³.

Por fim, quanto aos emolumentos, são seus caracteres básicos: 1) fixação por lei dos Estados e do Distrito Federal²⁴; 2) correspondência ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados²⁵; 3) observância ao princípio da anterioridade²⁶.

Segundo a doutrina majoritária, os serviços de notas e de registros públicos são serviços públicos. Nesse sentido: Roque Antônio Carrazza²⁷, Paulo de Barros Carvalho²⁸, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo²⁹ e Aires Barreto³⁰. Em obras especificamente sobre os serviços notariais e de registros

²² Art. 14 da Lei nº 8.935/94.

²³ Art. 40, *caput* da Lei nº 8.935/94 e art. 9º, § 15, VII²³ do Decreto nº 3.048/99.

²⁴ Arts. 1º e 2º da Lei nº 10.169/00.

²⁵ Art. 1º, parágrafo único da Lei nº 10.169/00.

²⁶ Art. 5º da Lei nº 10.169/00.

²⁷ "(...) são prestados, mediante procedimento de direito público, para a satisfação de interesses coletivos." (CARRAZZA, Roque Antônio. Inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais (LC 116, de 31.07.2003). **Revista de Direito Imobiliário**, v. 56, p. 213, jan. 2004. In: Revista dos Tribunais Online).

²⁸ "As atividades notariais e de registro configuram prestação de serviço de natureza pública delegada a particulares. Essa delegação, porém, não tem o condão de alterar a "natureza jurídica" desse serviço, que permanece público." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro**. 05 jun. 2007. p. 19. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/pdf/Parecer_PaulodeBarrosCarvalho.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2015).

²⁹ "A prestação dos serviços notariais e de registro é uma atividade de natureza peculiar. É tipicamente estatal, mas é exercida em caráter privado, mediante delegação do Poder Público." (MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF**. 30 abr. 2012. p. 2. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015).

³⁰ "(...) [o serviço de notas e de registros públicos] que para nós é público (...)". (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 408).

públicos, também Leonardo Brandelli³¹ e Luís Paulo Aliende Ribeiro³² apontam tratar-se de serviços públicos.

No entanto, tais serviços apresentam traços muito específicos que não podem ser ignorados e que os afastam dos serviços públicos em geral: não podem ser exercidos diretamente pelo Poder Público, sendo obrigatória sua delegação; são delegados a pessoa física, nunca a pessoa jurídica, mediante concurso público (não por licitação), exigindo-se comprovação de qualificação pessoal e sendo obrigatória sua vinculação à Seguridade Social; e o seu exercício é fiscalizado pelo Poder Judiciário e não pelo Poder Executivo. Todos esses elementos afastam tais serviços dos serviços públicos. Porém, também não são atividade privada, haja vista a estrita subordinação de sua execução a normas legais; o estabelecimento de dias e horários de funcionamento dos serviços pelo juízo competente; que a função é eminentemente pública³³; e que os titulares são dotados de fé pública, aprovados em concurso público.

Desse modo, parece mais acertada a posição do Ministro Carlos Ayres Britto, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089 (que será melhor tratada posteriormente), no qual afirma que: “(...) *os serviços notariais e de registro são serviços notariais e de registro, simplesmente, e não qualquer outra atividade estatal*”³⁴. Para o Ministro, os serviços notariais e de registros são atividades estatais, mas não são serviços públicos:

[o] exercício da atividade ao particular não é facultado; não há discricionariedade. O serviço notarial e de registro há de ser transpassado para o particular. Este recebe, por delegação, a atividade, habilitando-se não

³¹ “(...) *pertencentes [os notários e registradores] sim à espécie agentes delegados, na condição de particulares que executam **serviço público** em nome próprio, por sua conta e risco*”. (Grifo meu). (BRANDELLI, Leonardo. **Teoria Geral do Direito Notarial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. E-book, cap. 2.2.2. Os notários na organização judiciária).

³² “*Reconhecida, nestes termos mais amplos, a função notarial e de registros públicos como serviço público (...)*”. (RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. **Regulação da função pública notarial e de registro**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 51).

³³ A função dos serviços notariais e de registros é a garantia de publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, conforme art. 1º da Lei nº 8.935/94.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 279. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

em licitação, mas num concurso público. Ao passo que o serviço público que é transpassado para a iniciativa privada só pode ser a ela repassado, no seu exercício, mediante licitação e assinatura de contrato – de permissão ou de concessão.

O notário não assina contrato algum; não há vínculo contratual entre ele e o Poder Público. Ele se investe na titularidade do serviço notarial e de registro mediante concurso público e por um ato unilateral do Poder Público chamado delegação. A contraprestação remuneratória da atividade do notário não se dá mediante tarifa ou preço público, mas por emolumento, ou emolumentos, os quais, segundo o Supremo Tribunal, têm caráter tributário, correspondem à taxa.

Demais disso, enquanto o serviço público só pode ser transpassado para a iniciativa privada em benefício de uma empresa, o serviço notarial e de registro, não: é insuscetível de transpasse para o exercício empresarial; só pode ser exercido por delegação a um particular, ou seja, a uma pessoa natural.

Portanto, avulta da Constituição toda essa pletora de diferenciação de regime jurídico. Para mim, não há como confundir serviço notarial e de registro com serviço público.³⁵

Emerson Vieira Reis compara os serviços notariais e de registros com os serviços públicos concedidos ou permitidos³⁶. No entanto, existem traços distintos marcantes entre os serviços públicos concedidos ou permitidos e os serviços notariais e de registros públicos, como bem aponta o Ministro Carlos Ayres Britto: 1) os primeiros são discricionários, o Poder Público pode passar ao particular a prestação do serviço público, enquanto estes devem necessariamente ser delegados a particular; 2) aqueles são delegados a pessoa jurídica, estes, a pessoa física; 3) aqueles são passados ao particular por meio de licitação; estes, por concurso público de provas e títulos; 4) aqueles são formalizados por meio de contrato e executados em sua conformidade, nestes, não há contratação e o exercício deve obedecer à lei; 5) naqueles, o preço é negociado (ofertado pelo licitante), nestes, os emolumentos são definidos em lei e inegociáveis; 6) a fiscalização daqueles é feita pelo Poder Executivo, enquanto a destes se dá pelo Poder Judiciário.³⁷ Acresça-se que nos serviços públicos concedidos ou permitidos exige-se comprovação de capacidade

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 317-318. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

³⁶ REIS, Emerson Vieira. Incidência do ISS na Atividade Cartorária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 191, p. 18-24, ago. 2011. p. 19.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *op. cit.*, p. 296-298.

técnica como requisito para habilitação na licitação, ao passo que para os serviços de notas e registros públicos requer-se comprovação de formação e capacidade pessoais.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, adota o entendimento de que esses são serviços públicos, conforme ficou assentado no julgamento da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade³⁸.

No que toca à natureza jurídica dos emolumentos, a jurisprudência entende corresponder a uma taxa. Na mesma ADI nº 3.089, o Ministro Joaquim Barbosa confirmou o entendimento pacífico do STF de que os emolumento têm natureza jurídica de taxa: “[c]omo bem observou o eminente Ministro Carlos Britto, a jurisprudência predominante da Corte reconhece a índole estatal dos serviços, bem como que tal materialidade constitui hipótese de incidência típica de **taxa**.” (Grifo do autor).³⁹

A doutrina, como regra, aceita tal posição. Entretanto, como observa Emanuel Costa Santos, os emolumentos devem ser considerados um tipo próprio⁴⁰. De fato, os emolumentos possuem dois traços de extrema relevância a afastá-los dos demais tipos tributários: possuem caráter lucrativo⁴¹ e são destinados diretamente e unicamente a um particular⁴². O elemento lucrativo não pode estar presente nas taxas:

³⁸ “A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, **serviços públicos** mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados.” (Grifo meu). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 265. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015).

³⁹ *Ibidem*, p. 294.

⁴⁰ SANTOS, Emanuel Costa. Emolumentos Notariais e de Registro: Desvendando os segredos desta esfinge. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 5971. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/florianopolis/Integra.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

⁴¹ “Inicialmente, anoto que a atividade notarial é sempre exercida por entes privados, mediante contraprestação com viés lucrativo (...)” (Ministro Joaquim Barbosa). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *op. cit.*, p. 289).

⁴² “É o único caso em que um tributo é recolhido pelo particular em benefício do particular (...)” (Ministro Carlos Ayres Britto). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *op. cit.*, p. 320.).

“[n]ada justifica uma taxa cuja arrecadação total em determinado período ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal que lhe permite existir”⁴³.

Também não se trata de preço público, já que seu valor é definido por lei (não ofertado em licitação) e deve obedecer ao princípio tributário da anterioridade. Conforme Hugo de Brito Machado⁴⁴, os preços públicos são aqueles que remuneram uma prestação de serviço específica, mas facultativa, no sentido de que é possível atender à necessidade por outro meio além do serviço público. Ao contrário, a taxa é compulsória, não podendo o interessado utilizar-se de outro meio, senão aquele oferecido pelo Estado. Como os serviços notariais e de registros públicos somente podem ser prestados pelos delegatários do Poder Público, não podem constituir preço público. Assemelham-se nesse ponto às taxas, mas, como já indicado, não correspondem propriamente a taxas.

3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Para a correta identificação de um tributo, é fundamental analisar-se seu fato gerador. O art. 4º do Código Tributário Nacional expressamente define:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Além do fato gerador, no entanto, a base de cálculo também é essencial como elemento definidor do tributo. De fato, os impostos são caracterizados pelo binômio fato gerador e base de cálculo. “*É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo*” (grifos do

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 453.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 454-457.

autor)⁴⁵. Afinal, fato gerador e base de cálculo estão intrinsecamente ligados, constituindo, conforme afirmou o professor Igor Danilevicz ao ministrar sobre o imposto, “*faces de uma mesma moeda*”. José Eduardo Sares de Melo aponta que

[a] base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Os demais critérios normativos são também importantes na fixação dos componentes da relação jurídica (...).

Todavia, a grandeza contida no tributo, transformada em expressão numérica, só é factível pelo conhecimento preciso da base imponible, caracterizadora do *quantum* devido pelo contribuinte.⁴⁶

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é previsto pela Constituição Federal, regulado de forma geral por lei complementar federal e definido por lei municipal. Conforme Hugo de Brito Machado,

[o] fato gerador do imposto – insista-se nesse ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios.⁴⁷

O fato gerador do ISSQN, conforme se depreende do art. 1º, *caput*, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é a prestação de serviço constante da lista anexa da mesma lei. Já a base de cálculo é o preço do serviço, conforme art. 7º, *caput*, da referida lei. Esses são os limites da Lei Complementar. As leis municipais, em regra, meramente copiam essas regras, definindo o tributo nos mesmos termos. O fato gerador e a base de cálculo conectam-se: o primeiro é a prestação do serviço e

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 269, nota de rodapé 27.

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 146.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 424.

a segunda o preço desse serviço prestado. Sem prestação de serviço ou sem preço (serviços gratuitos), não pode incidir o ISSQN.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim conceitua o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza como

[t]ributo de competência privativa dos Municípios, consoante dispõe o art. 156, III, da *Lex Legum*. O aludido título competencial (*sic*) qualifica como tributável o comportamento consistente em prestar serviços a terceiros, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, nos limites territoriais da Municipalidade, dando-se por acontecido o fato no momento da entrega do serviço, pronto e acabado, à pessoa interessada.⁴⁸

Assim, o ISSQN é o imposto incidente sobre qualquer prestação de serviço listado⁴⁹ em lei complementar, em que haja pagamento de preço pelo serviço, excetuados os serviços do art. 155, II, CF, por expressa previsão constitucional.⁵⁰

4 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS

A Constituição Federal de 1988, de forma similar às Constituições anteriores⁵¹, estabeleceu, no art. 156, III, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993, a incidência de imposto de competência municipal⁵² sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, CF (quais sejam, os de

⁴⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. In: **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 81.

⁴⁹ A taxatividade dos serviços tributáveis pelo ISSQN será discutida mais adiante.

⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 289.

⁵¹ “O ISS é sucedâneo, por primeiro, do Imposto de Indústrias e Profissões, que tinha por fato gerador o exercício de atividade econômica com o fito de contrapartida remuneratória e que na Constituição de 1891 era da competência do Estado-Membro. A Constituição de 1934 manteve dita competência, mas determinou que a metade do imposto fosse dada aos municípios em que é exercida a atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviços
“A Constituição de 1946 institui uma melhor repartição de competências e de atividades tributadas. A Emenda nº 18 à Constituição de 1946 reduziu o âmbito de incidência do ISS ao feitiço até hoje predominante: serviços.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 584-585).

⁵² Entenda-se, em todo este trabalho, a referência à competência municipal do ISSQN como também abrangente ao Distrito Federal. De fato, conforme o art. 147 da CF, competem ao Distrito Federal os impostos municipais e, de acordo com o art. 32, § 1º, ao Distrito Federal é atribuída a competência legislativa municipal.

comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal⁵³), definidos em lei complementar.

Ainda, prevê a Constituição Federal, que cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, conforme art. 156, § 3º (com redação alterada pelas Emendas Constitucionais nº 03, de 1993, e nº 37, de 2002).

5 PREVISÃO LEGAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS

5.1 A PREVISÃO LEGAL FEDERAL – NORMAS GERAIS

A legislação federal estabelece normas gerais acerca da tributação dos serviços de qualquer natureza. Em razão da competência tributária municipal para o ISSQN, a legislação federal meramente uniformiza para todo o território nacional a base normativa para o tributo, cabendo aos Municípios as minúcias normativas.

5.1.1 Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional trazia a regulação do ISSQN na Seção VI de seu Capítulo IV, que regula os Impostos sobre a Produção e Circulação. No entanto, toda a Seção IV foi revogada pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabeleceu normas gerais para o ICMS e o ISSQN.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 581.

5.1.2 Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968

O Decreto-Lei nº 406/68, conforme já apontado, revogou as disposições do CTN acerca do ISSQN.

Esse Decreto-Lei estabeleceu listagem dos serviços então considerados tributáveis pelo ISSQN. Cabe ressaltar que tal lista sofreu alterações pelo Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, e pelas Leis Complementares nº 56, de 15 de dezembro de 1987, e nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Conforme Sacha Calmon Navarro de Coêlho, a lista

(...) surgiu depois com o Decreto-Lei nº 406/68, mas com o fito de dirimir os conflitos de competências que as operações mistas estavam causando, envolvendo prestação de serviço e fornecimento de mercadorias (obrigações de dar e de fazer amalgamadas, ora com a predominância de fazer o serviço, ora com a predominância de vender a mercadoria). E de fato era necessário regular a “zona gris”. A venda de lajes pré-fabricadas por encomenda, *v.g.*, levava os agentes econômicos a superfaturar a engenharia de cálculo. As peças fornecidas com serviços eram vendidas à parte, subfaturadas. Cumpria, no entanto, definir serviços, ainda que com fornecimento de mercadorias adquiridas pelos prestadores enquanto consumidores finais, o que se não fez.

A técnica de resolução legislativa dos conflitos competenciais entre o ISS, o ICMS e o IPI (em certas configurações) foi o da redação de lista taxativa a respeito dos serviços tributáveis pelos municípios (...).

(...)

Esta técnica sentou praça no Decreto-Lei nº 406/68 originalmente.⁵⁴

O Decreto-Lei nº 406/68 continua parcialmente vigente. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, no art. 10, expressamente revogou os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei. Assim, quanto ao ISSQN, permaneceu vigente o art. 9º, que trata

⁵⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 585.

da base de cálculo do imposto⁵⁵ e que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988⁵⁶.

5.1.3 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, foi editada em atendimento à previsão constitucional do art. 156, § 6º.

Conforme já apontado, a Lei Complementar nº 116/03 revogou os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406/68, trazendo nova regulamentação geral para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. No entanto, persiste a previsão do art. 9º do referido Decreto-Lei, o qual define a base de cálculo do imposto, bem como situações especiais para a correta identificação da base de cálculo (como no trabalho pessoal e de sociedades profissionais).

⁵⁵ Ainda, cabe ressaltar que o artigo não foi revogado pela Lei Complementar nº 116/03, continuando vigente: “*Consequentemente, sabedor de que o art. 9º completava a disciplina do contribuinte em tema de ISS, o legislador da lei nova preservou o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, revogando os seus vizinhos, antes e depois e sua numeração. Um tal proceder é certamente eloqüente (sic) no sentido de vincar a intencionalidade voltada à preservação da tributação especial dos profissionais liberais e das sociedades de profissionais liberais legalmente regulamentadas, como é tradicional em nosso Direito, fruto de longa elaboração doutrinária e jurisprudencial.*”

“(…)

“*Como se vê, ao não dispor de modo novo e diverso sobre o assunto, nem incorporar expressamente os dizeres da lei anterior, o legislador da Lei Complementar nº 116/2003 valeu-se exclusivamente da técnica denominada REVOGAÇÃO PARCIAL. Ao não revogar, INCORPOROU A NORMATIVIDADE DA LEI ANTERIOR existente na ordem jurídica (e qe (sic) trata do assunto legislado).*” (Grifos do autor). (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 594-595).

O STJ já se manifestou afirmando que o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não foi revogado: “*O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.*” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Recurso Especial nº 713.752/PB. Recorrente: Município de João Pessoa. Recorrido: Ecoclínica S/C Ltda. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 23 mai. 2006. DJ 18 ago. 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200401837520>. Acesso em 04 jun. 2015).

⁵⁶ O art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conforme Súmula nº 633 do STF: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”.

Foi mantida a regra de que os serviços tributáveis pelos ISSQN são somente aqueles previstos em lista⁵⁷, sendo apresentada nova listagem pela Lei Complementar.

Quanto a tal limitação, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a atual Constituição já define por completo a área tributável pelo ISSQN. Há definição de competência aos municípios pela própria Constituição, não podendo a Lei Complementar retirar-lhe parcela dessa competência através da enumeração dos serviços tributáveis⁵⁸. Todos os serviços (salvo os expressamente excluídos pela Constituição Federal) seriam, assim, passíveis de tributação, e não apenas os listados infraconstitucionalmente pelo Congresso Nacional. Da mesma forma pensam Aires Barreto⁵⁹ e Roque Antônio Carrazza, concluindo este último que

(...) é manifestamente claro que a aptidão que o Município recebeu da Carta Suprema, de modo tão amplo, para instituir o ISS não pode ser atrofiada por nenhum ato normativo de inferior hierarquia (v.g., por uma lei complementar), sob pena de insanável inconstitucionalidade.⁶⁰

Diferentemente, Hugo de Brito Machado considera que a Constituição mesma estabeleceu a necessidade de enumeração pela Lei Complementar dos serviços tributáveis pelo ISSQN. Diz o autor:

A nosso ver, em face da norma acima transcrita [art. 156, III da CF], é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina*. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar⁶¹. (Grifo do autor).

⁵⁷ Art. 1º da Lei Complementar nº 116/03.

⁵⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 587.

⁵⁹ BARRETO, Aires F. Imposto sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1000-1001.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 1029.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 425.

Aliomar Baleeiro manifesta-se no mesmo sentido, entendendo ser taxativa a lista.⁶²

A jurisprudência tem entendido que a listagem é, de fato, taxativa, mas é possível a interpretação ampla dos itens da lista. Considera-se que aos itens da lista podem ser equiparados serviços congêneres. Nesse sentido a decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁶³

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral quanto à questão em diversos processos, mas ainda não chegou a decidir qualquer deles. O atual paradigma no Tema 296 da repercussão geral (caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISSQN) é o Recurso Extraordinário nº 784.439/DF⁶⁴, que se encontra concluso à relatora Ministra Rosa Weber. De todo modo, em decisões sem repercussão geral, o STF manifestou-se pela taxatividade da listagem do Decreto-Lei nº 406/68:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE

⁶² BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 298.

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.111.234/PR. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 23 set. 2009. DJe 8 out. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6109019&num_registro=200900158189&data=20091008&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 03 mai. 2015.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. Recorrente: Banco Sudameris Brasil S/A. Recorrido: Município de Maceió. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4495933>>. Acesso em 09 jun. 2015

1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. **É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos.** Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

II. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III. Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

IV. RE conhecido e provido. (Grifo meu).⁶⁵

Hugo de Brito Machado, considerando que a Constituição estabeleceu a taxatividade da listagem de serviços tributáveis pelos Municípios e que é inadmissível o uso da analogia no Direito Tributário quando gerar novo tributo, posiciona-se contrariamente à “interpretação ampla” reconhecida pelo STF.

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora de fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, § 1º).⁶⁶

No mesmo sentido, Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior.⁶⁷

Já Aliomar Baleeiro considera possível a interpretação analógica da lista:

Decerto, o art. 97, do CTN, não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente. (...)

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ. Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 13 dez. 2005. DJ 24 fev. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em 03 mai. 2015.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 424.

⁶⁷ JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 1126.

A lei complementar pode ser mais ou menos compreensiva e pode designar *gêneros*, dos quais o intérprete extrai as *espécies*. (Grifos do autor).⁶⁸

5.2 A PREVISÃO LEGAL NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE – NORMAS ESPECÍFICAS

Aos Municípios compete instituir o ISSQN, definindo as regras específicas do tributo. Essa definição deve respeitar, como já visto, a Constituição Federal e a legislação federal (Lei Complementar nº 116/03 e Decreto-Lei nº 406/68).

A Lei Orgânica do Município de Porto Alegre reafirma a competência municipal para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no art. 108, IV, repetindo a previsão da Constituição Federal. Acresce, ainda, que os serviços tributados são aqueles definidos em lei complementar federal.

No Município de Porto Alegre, a regulação do ISSQN se dá pela Lei Complementar Municipal nº 07, de 7 de dezembro de 1973. Tal lei disciplina todos os tributos municipais, trazendo disposições comuns a todos e específicas de cada um. O ISSQN é regulado pelos arts. 2º, I, b; 3º, I, b e 3º-A, bem como por todo o Capítulo II do Título II da Lei Complementar Municipal. O art. 3º, I, b da Lei Complementar Municipal nº 07/73 estabelece como fato gerador do ISSQN a prestação de serviços constantes da lista anexa da mesma lei, ainda que esses não se constituam na atividade preponderante do prestador.

A Lei Complementar Municipal também apresenta a lista de serviços tributados pelo ISSQN, meramente repetindo a listagem da Lei Complementar nº 116/03. A atual redação da lista foi dada pela Lei Complementar Municipal nº 501, de 30 de dezembro de 2003.

Essa Lei Complementar Municipal é regulada, quanto ao ISSQN, pelo Decreto Municipal nº 15.416, de 20 de dezembro de 2006. O Decreto fundamentalmente transcreve as previsões legais aqui já expostas, não sendo necessário repeti-las.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 298.

Existem ainda outras normas no Município de Porto Alegre referentes ao ISSQN, mas que extrapolam o objeto aqui explorado. Pode-se citar, apenas por mera informação, a Lei Municipal nº 6.944, de 26 de novembro de 1991, que isenta do pagamento do ISSQN as cooperativas que se enquadrarem nos dispositivos da mesma lei; a Instrução Normativa da Secretaria Municipal de Fazenda nº 04/05, que estabelece procedimentos para a inscrição de entidades imunes no cadastro fiscal do ISSQN da mesma Secretaria; e a Lei Complementar nº 306, de 23 de dezembro de 1993, que institui hipóteses de responsabilidade pelo pagamento do ISSQN.

6 PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS

Tendo já apresentado a base normativa do ISSQN em geral, cumpre apresentar os dispositivos específicos relacionados à sua incidência sobre os serviços de notas e de registros.

A previsão de incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros, primeiramente, é estabelecida na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, mais especificamente no item 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais e no subitem 21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

No nível municipal, a Lei Complementar Municipal nº 07/73, no art. 18, *caput*, ao definir a incidência do ISSQN sobre a prestação dos serviços da lista anexa, expressamente dispõe no inciso II que há incidência inclusive sobre “os *serviços públicos delegados, exercidos em caráter privado e remunerados por preços, tarifas ou emolumentos*”. No art. 32-B, determina que conste da nota de emolumentos o valor do tributo e o valor total, incluindo o tributo e os emolumentos:

Art. 32-B. Os tabeliães e escrivães deverão destacar, na respectiva nota de emolumentos dos serviços prestados, o valor relativo ao ISSQN, calculado sobre o total dos emolumentos e acrescido destes. (Artigo incluído pela Lei Complementar Municipal nº 501, de 30 de dezembro de 2003).

Por fim, como a Lei Complementar Municipal repete a listagem da Lei Complementar nº 116/03, também lista tais serviços no item 21 e no subitem 21.01.

O Decreto Municipal nº 15.416/06 repete a regra do art. 18, II da Lei Complementar Municipal nº 07/73 em seu art. 3º, II. Também repete a regra do art. 32-B em seu art. 56, *caput*. Todavia, acrescenta, no parágrafo único do art. 56, que o valor do tributo não integra a sua própria base de cálculo⁶⁹:

Art. 56. Os tabeliães e escrivães deverão destacar, na respectiva nota de emolumentos dos serviços prestados, o valor relativo ao imposto, calculado sobre o total de emolumentos e acrescido destes.

Parágrafo único. O valor do imposto destacado na forma do *caput* não integra o preço do serviço.

A base de cálculo do ISSQN nos serviços notariais e de registros será melhor tratada mais adiante, em capítulo próprio.

7 CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

7.1 POSIÇÃO DA DOUTRINA

Ante toda a legislação estabelecendo a tributação dos serviços notariais e de registros, foi levantada a questão da constitucionalidade dessa incidência. Roque Antônio Carrazza chegou a afirmar, em entrevista concedida à Associação dos Registradores de Pessoas Naturais do Estado de São Paulo (ARPEN-SP) em 2013,

⁶⁹ Quanto o ISSQN em geral, a jurisprudência do STJ é no sentido da inclusão do tributo em sua própria base de cálculo (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 688/SP. Recorrente: Jaakko Poyry Engenharia Ltda. Recorrido: Município de São Paulo/SP. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 05 set. 1994. DJ 26 set. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=198900099680>. Acesso em 26 mai. 2015).

que a doutrina era unânime em afirmar não ser possível a tributação pelo ISSQN dos serviços de notas e registros públicos⁷⁰.

Hugo de Brito Machado critica a tributação de serviços públicos em geral:

(...) pretende-se que o ISS incida sobre serviços públicos – o que constitui verdadeiro absurdo, pois implica onerar o custo destes, que, por serem serviços públicos, devem ser prestados ao usuário final pelo menor preço possível, pois se destinam a atender a necessidades essenciais da população.

A pretensão de cobrar ISS onerando serviços públicos bem demonstra que os governantes não têm o menor respeito pelo Direito, cujos princípios violam frequentemente na ânsia de arrecadar somas cada vez maiores de recursos financeiros, sempre insuficientes para cobrir os custos sempre crescentes da atividade estatal.⁷¹

Essa crítica merece algumas ressalvas quanto aos serviços notariais e de registros públicos. Pode-se argumentar que, para reduzir o valor pago pelo cidadão, primeiro deveria ser reduzido o valor dos emolumentos (repassados aos notários e registradores), que são expressivos em alguns serviços, embora alguns sejam deficitários. Outro argumento é o de que esses serviços deveriam ser prestados em livre concorrência de mercado entre eles, com a possibilidade de negociação dos emolumentos e a mera fixação pelo Poder Público de limites máximos para sua cobrança. É sabido que a livre concorrência de mercado favorece a melhoria na prestação do serviço e a redução de seus preços. Ainda assim, a manifestação de Hugo de Brito Machado é válida para tais serviços. O que se aponta são outras opções, igualmente válidas.

Roque Antônio Carrazza, em parecer sobre a questão datado de 2003, manifesta-se pela inconstitucionalidade da tributação sobre os serviços de notas e de registros:

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. A Base de Cálculo do ISS deve ser um valor fixo anual. **Jornal da ARPEN-SP**. São Paulo: 08 jan. 2013. Disponível em: <http://www.arpensp.org.br/principal/index.cfm?tipo_layout=SISTEMA&url=noticia_mostrar.cfm&id=17450>. Acesso em: 07 mai. 2015.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 424.

Portanto, o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado in *commercium* (no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

(...)

De fato, o serviço público, isto é, a prestação de utilidade material, fruível individualmente, sob regime de direito público escapa ao ISS, nos expressos termos do art. 150, VI, a, da CF/1988.

(...)

V - Temos por demonstrado, pois, que, nos termos da Constituição, a hipótese de incidência do ISS só pode ser a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado.

(...)

Com efeito, os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais" são serviços públicos específicos e divisíveis, tanto que remunerados por meio de taxas de serviços.

É o quanto basta para que se infira que a serventias que os prestam não podem, nem mesmo com base em lei complementar definidora de serviços, ser compelidas a recolher ISS.

(...)

Disto decorre que os serviços públicos específicos e divisíveis de registros públicos, cartorários e notariais não se transmudaram em prestações de serviços privados, só porque assim vieram atecnicamente denominados pelo legislador complementar. Não é positivamente o nome que atribui entidade às coisas.

(...)

Do exposto, a despeito do estatuído nos itens 21 e 21.1 da lista de serviços, os atos praticados pelos serviços notariais e de registros não tipificam serviços prestados sob regime de direito privado, não podendo, destarte, ser alvo de tributação por meio de ISS.⁷²

Aires Barreto manifesta entendimento de que os serviços notariais e de registros são serviços públicos, “*não ensejando a cobrança de ISS*”⁷³.

José Jayme de Macêdo Oliveira aponta quatro razões pelas quais entende não caber a incidência de ISSQN sobre tais serviços:

[a] primeira, por tratar-se de essencial serviço público prestado por delegação do Poder Público (inexistindo concessão própria); a segunda,

⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. Inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais (LC 116, de 31.07.2003). **Revista de Direito Imobiliário**, v. 56, p. 213, jan. 2004. In: Revista dos Tribunais Online.

⁷³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 408.

porque os notários e registradores são investidos em cargos públicos, nomeados mediante concurso público (CF, art. 236, § 3º); a terceira, em face da imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, a); e a quarta, em razão de as importâncias pagas pelos usuários (como contraprestação pelos serviços) configurarem o tributo taxa, como iterativamente vem decidindo o STF.⁷⁴

Ainda no mesmo sentido a posição de Marcelo Costenaro Cavali. O autor, em 2005, posicionou-se pela inconstitucionalidade de tal tributação por entender que ter-se-ia tributação sobre taxa.

Nesse contexto, explica-se a norma do art. 150, § 3.º, da CF/1988. Tratando-se de serviço público financiado pelo pagamento de tarifa, houve por bem o legislador constituinte excluir tal prestação de serviço da imunidade recíproca. Evidentemente, por outro lado, tratando-se de taxa, não é possível a incidência de ISS sobre tais valores. O mesmo serviço público seria tributado de duas formas: taxa sobre o serviço público e ISS incidente sobre essa taxa.

(...)

Não há dúvida de que a atividade exercida pelos notários e cartorários consubstancia tarefa pública somente remunerável por meio de taxa - jamais de tarifa ou "preço público". O particular é obrigado a se submeter às verificações e certificações por parte de tais delegados de função pública para a realização de suas atividades profissionais e mesmo pessoais cotidianas. Não existe possibilidade de optar pela não submissão a tais atividades e ao pagamento desses valores; não há voluntariedade.

(...)

Ora, se os valores recebidos a título de contraprestação pelos serviços de registros públicos, cartorários ou notariais têm natureza jurídica de taxa, não há imposto que possa incidir sobre tal tributo. A base de cálculo do ISS é o "preço do serviço" (art. 7.º da LC 116/2003). Na situação em análise não há preço; há taxa!⁷⁵

Kiyoshi Harada também manifestou-se pela inconstitucionalidade da imposição:

Logo, esses serviços públicos, não são passíveis de imposição tributária, por meio de **impostos**. Embora a LC nº 116/03, na definição do fato gerador do ISS (art. 1º), não mais faça referência à *prestação, por*

⁷⁴ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU – Comentários, Doutrina, Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 46.

⁷⁵ CAVALI, Marcelo Costenaro. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 61, p. 106, mar. 2015. In: Revista dos Tribunais Online.

*empreitada ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa, conforme preceituava o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, é fora de dúvida de que esse imposto manteve sua característica mercantil. Logo, só é passível de tributação pelo ISS o serviço prestado sob o regime de direito privado, orientado pelos princípios da autonomia da vontade e da licitude ampla, em contraposição ao rígido princípio da estrita legalidade, que rege as relações de direito público. E mais, se são **serviços públicos**, tanto é que sua execução é delegada pelo Poder Público, a pretendida tributação pelo ISS esbarraria na proibição constitucional do art. 150, VI, a da CF, que instituiu a chamada imunidade recíproca em matéria de impostos. (Grifos do autor).⁷⁶*

7.2 POSIÇÃO DO TJ/RS

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul não era unânime em qualquer dos dois sentidos, havendo decisões que consideravam a tributação municipal sobre os serviços de notas e registros públicos constitucional e outras, inconstitucional. As duas Câmaras (Primeira e Segunda Câmaras Cíveis) do Primeiro Grupo Cível do Tribunal manifestaram-se inicialmente pela inconstitucionalidade da tributação. Os julgados dessas Câmaras apontavam a imunidade recíproca e a natureza tributária de taxa dos emolumentos para afastar a incidência do ISSQN. Já a Vigésima Primeira e Vigésima Segunda Câmaras Cíveis, do Décimo Primeiro Grupo Cível, posicionaram-se pela incidência do tributo, entendendo não haver aplicação da imunidade recíproca em razão da existência de contraprestação pelo serviço prestado (art. 150, § 3º da CF), e que os serviços devem ser tributados por equiparação aos permissionários e concessionários. Cabe ressaltar que a Vigésima Primeira Câmara sempre decidiu por maioria, à exceção de um julgado, em que houve unanimidade pela inconstitucionalidade da tributação⁷⁷.

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. ISS: aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/03. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 240, 4 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4958>>. Acesso em: 2 jun. 2015.

⁷⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Vigésima Primeira Câmara Cível. Apelação Cível nº 70010814291. Apelante: Município de Três Coroas/RS. Apelado: Rui Pedro Selbach. Relator: Desembargador Sérgio Luiz Grassi Beck. Porto Alegre, 13 abr. 2005. DJ 20 jun. 2005. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%C3%A7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70010814291&num_processo=70010814291&codEmenta=1105379&temIntTeor=true>. Acesso em: 24 jun. 2015.

7.3 POSIÇÃO DO STJ

O Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, considerou ser ilegal a tributação sobre esses serviços⁷⁸. Nos julgamentos dos Recursos Especiais nº 612.780/RO (julgado em 09 de agosto de 2005)⁷⁹ e 1.012.491/GO (julgado em 19 de fevereiro de 2008)⁸⁰, a Primeira Turma do STJ, por unanimidade, entendeu que não é cabível a incidência de ISSQN sobre os serviços de notas e registros públicos em razão da imunidade recíproca entre os Poderes e da vedação de bitributação.

O STJ manifestou que trata-se de serviços de natureza pública, regulamentados pelo poder público e fiscalizados pelo Poder Judiciário Estadual. Dessa forma, há aplicação da vedação constitucional de tributação pelos entes federados de patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros⁸¹.

Ainda, considerando a posição do STF de que os emolumentos constituem taxa pela prestação de serviços públicos individualizados⁸², apontou o STJ que a tributação sobre os emolumentos consistiria em bitributação.

⁷⁸ “Os tribunais estaduais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificaram o entendimento de que os sobre os serviços notariais e de registro não há incidência possível de ISS.” (CARRAZZA, Roque Antônio. A Base de Cálculo do ISS deve ser um valor fixo anual. **Jornal da ARPEN-SP**. São Paulo: 08 jan. 2013. Disponível em: <http://www.arpensp.org.br/principal/index.cfm?tipo_layout=SISTEMA&url=noticia_mostrar.cfm&id=17450>. Acesso em: 07 mai. 2015).

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 612.780/RO. Recorrente: Marcilene Faccin. Recorrido: Município de Ariquemes/RO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 09 ago. 2005. DJ 17 out. 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200302103345>. Acesso em 06 mai. 2015.

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.012.491/GO. Recorrente: Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Minaçu. Recorrido: Município de Minaçu/GO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 19 fev. 2008. DJe 26 mar. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200702885970>. Acesso em 06 mai. 2015.

⁸¹ Art. 150, VI, a da CF.

⁸² Nesse sentido: ADC nº 5 MC/DF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 5/DF. Requerente: Procurador Geral da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 17 nov. 1999. DJ 19 set. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372906>>. Acesso em 06 mai. 2015) e ADI nº 1.444/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.444/PR. Recorrente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 12 fev. 2003. DJ 11 abr. 2003. Disponível em:

Interessante apontar que os dois julgados são de relatoria do Ministro Francisco Falcão, o qual proferiu votos idênticos quanto ao mérito, acrescentando no mais recente apenas a referência ao anterior.

Dessa forma, o STJ entendeu ilegal a incidência de ISSQN sobre os serviços de notas e de registros:

MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART. 236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO-INCIDÊNCIA.

I - Os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, a teor do art. 236 da CF/88, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna.

II - Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa. Precedentes do STF: ADC nº 5 MC/DF, Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 11/04/03.

III - Precedente do STJ: REsp nº 612.780/RO, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 17/10/05.

IV - Recurso especial provido.⁸³

No entanto, após decisão do STF em 2009 que, como se verá a seguir, decidiu ser constitucional a incidência do tributo em questão, o STJ mudou seu posicionamento, seguindo a decisão vinculante do Supremo nos julgados dos

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1444&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 mai. 2015).

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.012.491/GO. Recorrente: Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Minaçu. Recorrido: Município de Minaçu/GO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 19 fev. 2008. DJe 26 mar. 2008. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200702885970>. Acesso em 06 mai. 2015.

Recursos Especiais nº 1102229⁸⁴ e nº 964789⁸⁵. A partir de 2010, não há mais julgados do STJ sobre a legalidade da tributação, uma vez que foi definida a questão pelo STF. Todavia, passou-se a discutir naquele a forma de tributação sobre os serviços de notas e registros, se fixa ou por alíquota. Essa questão será vista em tópico próprio mais adiante.

7.4 DEFINIÇÃO PELO STF: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3.089

O Supremo Tribunal Federal pôs fim à discussão reconhecendo a constitucionalidade da tributação no julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089⁸⁶.

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG) propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade contra o item 21 e subitem 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, alegando que os serviços notariais e de registros públicos são serviços de natureza pública, conforme art. 236 da Constituição Federal, incidindo o princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, a da CF)⁸⁷.

O Congresso Nacional, pela Advocacia-Geral do Senado Federal, manifestou-se pela constitucionalidade da tributação sobre serviços de notas e de registros. Apontou que, embora esses serviços sejam de natureza pública, têm caráter privado, havendo plena responsabilidade dos delegados na administração e condução dos

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.102.229/MS. Recorrente: Município de Costa Rica e outros. Recorrido: Valdemir Alves e outro. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 05 mai. 2009. DJe 18 mai. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200802613823>. Acesso em 06 mai. 2015.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 964.789/PR. Recorrente: Andréa Bordin Jacob Santos e outros. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 out. 2009. DJe 25 nov. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200701482379>. Acesso em 06 mai. 2015.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 267-268.

serviços, bem como liberdade de aplicação dos recursos auferidos. Ainda, alega que não há diferença entre os serviços de registros públicos e os demais autorizados, concessionários e permissionários de serviço público, sendo uma questão de justiça tributária que todos sejam igualmente tratados, ou melhor, tributados⁸⁸.

Diversamente manifestaram-se o Presidente da República, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República. Todos reconheceram a inconstitucionalidade da tributação dos serviços de notas e de registros⁸⁹.

O Ministro Carlos Ayres Britto, relator do processo, votou pela procedência da ação, manifestando entendimento de que os serviços de notas e registros não são serviços públicos, aplicando a regra da imunidade recíproca para afastar a tributação.

Apontou que trata-se de atividades de Estado, obrigatoriamente exercidas por particular mediante delegação a pessoa física aprovada em concurso público de provas e títulos. Assim, diferem de serviços públicos que são exercidos por particulares através de concessão ou permissão a pessoa jurídica vencedora de licitação. Ainda, os serviços notariais e de registros são fiscalizados pelo Poder Judiciário e remunerados por emolumentos estabelecidos por lei, enquanto os serviços públicos concedidos ou permitidos são fiscalizados pelo Poder Executivo e remunerados por tarifa ou preço público estabelecidos contratualmente⁹⁰.

Para o Ministro, “*serviços notariais e de registro são típicas atividades estatais, mas não são serviços públicos propriamente*”⁹¹. Completando, mais adiante, que “*são serviços notariais e de registro, simplesmente, e não qualquer outra atividade estatal*”⁹². O relator posicionou-se, então, pela aplicação da imunidade recíproca, manifestando que tais serviços não podem constituir fato gerador de nenhum imposto.

Apontou, contudo, que o STF vem entendendo que os serviços de registro são serviços públicos, o que afastaria a imunidade pela regra do art. 150, § 3º CF. No

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 269-270. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

⁸⁹ *Ibidem*, 270-271.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 276-278.

⁹¹ *Ibidem*, p. 278

⁹² *Ibidem*, p. 279

entanto, o Ministro Carlos Ayres Britto afirmou, também, que o Supremo considera que os emolumentos são taxas, o que impossibilita a tributação por ISSQN, uma vez que esse tributo “*só pode ter por fato gerador uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal voltada para o contribuinte*” (Grifo do autor)⁹³.

Por fim, concluiu pela procedência do pedido, considerando não se tratar de serviço público e aplicando a regra da imunidade recíproca do art. 150, VI, a, CF.

O Ministro Sepúlveda Pertence antecipou seu voto pela improcedência do pedido, referindo que os serviços notariais e de registros são atividades estatais delegadas, “*tal como exploração de serviços públicos essenciais, mas, enquanto atividade privada (...) é um serviço sobre o qual nada impede a incidência do imposto sobre serviços*”⁹⁴.

O Ministro Joaquim Barbosa apresentou voto-vista manifestando-se pela incidência do art. 150, § 3º da Constituição Federal⁹⁵ ao caso, tendo em vista o intuito lucrativo dos delegados dos serviços notariais e de registros⁹⁶.

Acrescentou que a imunidade recíproca relaciona-se ao pacto federativo, limitando-se aos entes federados.

Assim, a imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 281. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 285.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *op. cit.*, p. 289.

executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços público mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados.⁹⁷

Aliomar Baleeiro, tratando da imunidade recíproca de um modo geral, afirma que ela “*não aproveita a particulares*”⁹⁸, sendo “*princípio constitucional básico das federações (...) [a] imunidade fiscal recíproca entre as pessoas de Direito Público interno que as compõem.*”⁹⁹ No entanto, relevante apontar que o autor não abordou minuciosamente a questão e, portanto, não apresentou sua posição relativamente a delegatários de serviços públicos.

O Ministro Joaquim Barbosa apontou que o fato de tais serviços serem explorados economicamente afasta qualquer risco ao equilíbrio do pacto federativo, bem como, demonstra a capacidade contributiva dos seus titulares¹⁰⁰.

Reconheceu que o STF considera que os emolumentos possuem natureza tributária de taxa, mas pelo caráter lucrativo e por não haver razão para diferenciar serviços delegados e concedidos de modo a tributar estes mas não aqueles, concluiu pela constitucionalidade de sua tributação¹⁰¹.

Quanto à diferenciação apontada pelo Ministro Carlos Ayres Britto, registrou que

[a] circunstância de os serviços notariais delegados corresponderem a uma terceira classe não afasta suas demais notas, especialmente a de ser **prestação de fazer onerosa, executada por particular com interesse econômico próprio**. Trata-se, portanto, de **serviço de qualquer natureza**, não compreendido no âmbito do Imposto sobre Serviços de Comunicações e Transportes Intermunicipais (ICMS). (Grifos do autor).¹⁰²

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 291. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 84-85.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 84.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *op. cit.*, 292.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 294-295

¹⁰² *Ibidem*, p. 295.

Desse modo, votou pela constitucionalidade da incidência tributária com base no art. 150, § 3º da Constituição Federal.

O Ministro Carlos Ayres Britto confirmou seu voto, insistindo nas diferenças entre os serviços de notas e registros públicos e os serviços públicos concedidos ou permitidos. Ainda, afirmou que o imposto não pode incidir sobre uma atividade estatal vinculada, a qual já é tributada por taxa (emolumentos)¹⁰³.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal ainda discutiram sobre a questão nos termos já relatados, cabendo acrescentar aqui apenas o que segue. O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, ponderou que não se trata de incidência de imposto sobre taxa, mas sobre o serviço prestado, utilizando-se os emolumentos meramente como índice quantificador do serviço¹⁰⁴. Complementou o Ministro Sepúlveda Pertence que a taxa (emolumentos) é cobrada do usuário, ao passo que o imposto tributa o prestador, ou seja, o delegatário¹⁰⁵.

Importante ressaltar que o Ministro Marco Aurélio chegou a afirmar:

No tocante à base de incidência, descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 –, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço.¹⁰⁶

Esse último ponto, quanto à forma de incidência do tributo, se fixa ou por alíquota, é de fundamental importância. Como se verá a seguir, ela foi levantada e muito discutida após a decisão da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros. A decisão coube ao STJ, já que a matéria é infraconstitucional. Na ADI nº 3.089/DF, ela foi isoladamente mencionada pelo Ministro Marco Aurélio, não sendo objeto de discussão ou votação. Nesse sentido, o

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 299. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 307.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 308.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 315.

Ministro Gilmar Mendes, em decisão monocrática na Reclamação nº 12.610/PB, afirmou que:

[a] discussão quanto à forma de cobrança do ISSQN não foi objeto de discussão nas decisões-paradigmas indicadas pelo autor da reclamação. O objeto da ADI 3.089, Red. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, é a constitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista anexa à LC 116/2003; e na ADI 1.800, Red. p/ acórdão Min. Ricardo Lewandowski, esta Corte apreciou apenas a constitucionalidade da Lei 9.534/1977, que prevê a gratuidade do registro civil de nascimento e do assento de óbito.¹⁰⁷

Do mesmo modo, o Ministro Ricardo Lewandowski, em decisão monocrática na Reclamação nº 15.784/RJ, ressaltou que o STF nada decidiu quanto à forma de incidência do tributo no caso: “[v]erifico, portanto, que a definição da base de cálculo do ISSQN incidente sobre serviços notariais e de registro público é matéria que não foi objeto de decisão do Plenário desta Casa na ocasião do julgamento da ADI 3.089/DF.”¹⁰⁸

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, vencido o Relator, Ministro Carlos Ayres Britto, decidiu pela constitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, entendendo que o caráter privado e lucrativo da atividade afasta a imunidade recíproca e permite a incidência do ISSQN, conforme art. 150, § 3º CF. Ainda, afirmou-se que a imunidade é dirigida aos entes federados em razão do pacto federativo, não podendo favorecer particulares.

Assim ficou ementada a decisão na ADI nº 3.089/DF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À
LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 12.610/PB. Reclamante: Município de João Pessoa/PB. Reclamado: Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 10 nov. 2011. DJE 16 nov. 2011. p. 2. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4143590>>. Acesso em 30 mai. 2015.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 15.784/RJ. Reclamante: Município de Bom Jardim/RJ. Reclamado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 07 jun. 2013. DJE 06 jun. 2013. p. 7. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=15784&classe=Rcl>>. Acesso em 13 mai. 2015.

SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE.

Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados.

As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva.

A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados.

Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.¹⁰⁹

7.5 CRÍTICA

Após a decisão do STF, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado posicionaram-se pela não aplicação da imunidade recíproca ao caso. No entanto, entendem ser inconstitucional a tributação uma vez que ela se dá sobre taxa. Apontam não ser “*razoável supor que um mesmo fato, visto do lado do tomador do serviço, seja gerador do dever de pagar uma taxa, e, do lado do prestador do serviço (por delegação), gerador da obrigação de recolher um imposto*”¹¹⁰.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

¹¹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Forma de calcular o ISS Incidente sobre a Atividade de Notas e Registros Públicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 160, p. 51-59, jan. 2009. p. 52.

Kiyoshi Harada afirma que a “*única forma de compatibilizar o entendimento da Corte Suprema, expresso na ADI nº 3089/DF, é admitindo a tributação dos serviços de notários e de registros públicos por valores fixos*”¹¹¹. Pela tributação por alíquota, como se verá, a base de cálculo dos emolumentos e do imposto seria a mesma.

Como já afirmado, os serviços notariais e de registros públicos são muito específicos em seus elementos caracterizadores, sendo mais apropriado considerá-los serviços notariais e de registros apenas, ou seja, como uma nova espécie de serviço, conforme defendido pelo Ministro Carlos Ayres Britto¹¹². Como um tipo próprio de serviço, seu tratamento tributário também deve ser próprio. Assim, esses serviços podem ser tributados ou não, constituindo opção do Estado. E o Estado optou por tributar tais serviços ao incluí-los na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03.

No entanto, ainda que se entenda que esses serviços tenham natureza jurídica de serviços públicos, como quer a doutrina e a jurisprudência, os argumentos apresentados no voto vencedor do Ministro Joaquim Barbosa, são suficientes para o reconhecimento da constitucionalidade da tributação. De fato, o caráter lucrativo da atividade impõe a incidência do art. 150, § 3º da Constituição Federal¹¹³. Ainda, não se pode estender a imunidade recíproca a particulares, uma vez que ela destina-se à proteção do pacto federativo, que não é ameaçado pela tributação de um particular¹¹⁴.

A forma de incidência do tributo será vista no próximo capítulo, momento em que será melhor analisada a posição de Kiyoshi Harada de que a tributação somente pode ser constitucional se ocorrer na forma fixa.

¹¹¹ HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 1 jun. 2015.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 279. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

¹¹³ *Ibidem*, p. 289.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 291.

8 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

8.1 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN

Primeiramente, cabe diferenciar as formas de tributação previstas legalmente para o ISSQN.

Conforme Hugo de Brito Machado¹¹⁵, um tributo pode ter alíquota específica ou *ad valorem*. Na primeira, considera-se apenas a quantidade do objeto tributado, ao passo que, na segunda, considera-se o valor do objeto tributado. Ainda, as alíquotas *ad valorem* podem ser fixas ou variáveis. A alíquota é fixa quando há um único percentual seja qual for o valor da base de cálculo, enquanto a alíquota variável aumenta (progressiva) ou diminui (regressiva) conforme aumente o valor da base de cálculo.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶ ensina que as alíquotas podem ter um valor “*monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo*” ou serem indicadas por “*uma fração, percentual ou não, da base de cálculo*”, neste caso podendo ser “*proporcional invariável*”, “*proporcional progressiva*” ou “*proporcional regressiva*”, conforme não se altere, aumente ou diminua em razão do aumento da base de cálculo, respectivamente.

Cabe ressaltar que, em geral, a legislação e a jurisprudência referem-se a tributação fixa e alíquota fixa como sinônimos para indicar quando o tributo é calculado em função de um valor fixo devido por exercício.

A tributação de serviços prestados de forma pessoal ou, em certos casos, por sociedades de profissionais, em razão de sua realidade diversa de empresas organizadas com capital de trabalho, recebe tratamento diferenciado dos demais

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 143-144.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 328.

serviços¹¹⁷. A legislação prevê que, nesses casos, o tributo não pode ter por base de cálculo o preço do serviço.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 que, conforme já referido, trata da base de cálculo do ISSQN, em seu § 1º, traz a previsão de tratamento diferenciado para o trabalho pessoal do próprio contribuinte:

Art. 9º A base de cálculo do imposto (*sic*) é o preço do serviço.

§ 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.

Já no § 3º, estabelece a forma de cálculo desse tratamento diferenciado para sociedades profissionais em determinados serviços:

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Como regra, esse tratamento diferenciado se dá através do estabelecimento de um valor fixo devido por exercício, por profissional.

Os Municípios, assim como fazem com as outras normas da legislação federal do ISSQN, repetem as previsões de tratamento diferenciado do Decreto-Lei nº 406/68.

O Município de Porto Alegre, no art. 20, § 2º da Lei Complementar Municipal nº 07/73, traz previsão semelhante à do Decreto-Lei Federal, definindo que o cálculo do imposto se dá em função da Unidade de Referência Municipal (URM) conforme tabela anexa (Tabela I da Lei Complementar Municipal). Traz também, no § 3º do mesmo artigo, tratamento diferenciado para sociedades profissionais prestadoras de certos

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 590.

serviços da lista. Os parágrafos seguintes desse art. 20 estabelecem normas para casos específicos: serviços de táxi e transporte escolar (§ 5º), demolições (§ 6º), incorporações imobiliárias (§ 7º) e representação comercial (§ 8º).

O Decreto Municipal nº 15.416/06, que regula o ISSQN em de Porto Alegre, também repete a previsão federal, apenas atualizando a norma municipal para o cálculo pela Unidade Financeira Municipal (UFM), conforme art. 46. As regras relativas a sociedades de profissionais estão na Seção II do Capítulo IV do Título II do Decreto Municipal, arts. 48 a 52. A regulação para as sociedades profissionais é similar à da Lei Complementar Municipal, embora mais detalhada que essa. O art. 99 do Decreto Municipal estabelece os valores devidos quando o ISSQN for calculado em função da UFM, não havendo tabela em anexo.

Dessa forma, o cálculo do quanto devido a título de ISSQN pode se dar de dois modos: aplicando-se a alíquota em percentual sobre o preço dos serviços (regra geral) ou adotando-se um valor fixo (UFM, no caso de Porto Alegre) devido por exercício por profissional, no caso de trabalho pessoal ou de sociedades profissionais prestadoras de serviços expressamente listados como beneficiados por tal tratamento.

8.2 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS

Após a decisão do STF de que é constitucional a incidência do ISSQN sobre serviços de notas e de registros, os titulares desses serviços passaram a defender o seu enquadramento no tratamento diferenciado do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68. Para eles, o trabalho é pessoal, tendo em vista a necessidade de que o titular do serviço seja pessoa física, com qualificação específica e aprovado em concurso público, e considerando a responsabilidade pessoal a ele atribuída.

8.2.1 Posição da doutrina

Cláudio de Oliveira Santos Colnago, em artigo de 2010, defende a tributação desses serviços conforme o art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº406/68. Aponta que,

(...) como os notários e registradores (a) somente podem ser pessoas naturais, (b) devem ser bacharéis em Direito, (c) assumem responsabilidade pessoal e ilimitada pela prestação do serviço e (d) usufruem de delegação pública que é personalíssima (visto depender de aprovação em concurso público), a conclusão acerca da natureza de seu serviço só pode ser uma: a do caráter pessoal.

(...)

Além disso, a própria Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), elaborada pela Concla (Comissão Nacional de Classificação - órgão ligado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão) é clara em classificar a atividade dos notários e registradores no Código 6912-5/00, na seção "Atividades profissionais, científicas e técnicas", no grupo "Atividade Jurídica".

Por outro lado, também na CBO (Classificação Brasileira de Ocupações) os Tabeliães de Protesto têm sua atividade classificada no Grande Grupo n. 2 ("Profissionais das Ciências e das Artes), Subgrupo Principal n. 24 ("Profissionais das Ciências Jurídicas") e no subgrupo 241 ("Advogados, Procuradores, Tabeliães e Afins").

Tal classificação da atividade dos notários e registradores é amplamente oponível aos Municípios, visto que nos próprios cadastros mobiliários mantidos pelas Municipalidades ela é aceita como líquida e certa.¹¹⁸

Da mesma forma, Cláudio Tessari, em 2013 (mas antes da decisão do STJ que será apresenta mais adiante), considerando que os titulares dos serviços de notas e de registros públicos são profissionais do Direito, dos quais exige-se bacharelado em Direito (como advogados, juízes, promotores e delegados), que são dotados de fé pública "*conferida especificamente a esses profissionais*" e que devem ter conhecimento intelectual pessoal e específico, conclui que trata-se de serviços prestados sob a forma pessoal, havendo incidência da tributação por valor fixo.¹¹⁹

¹¹⁸ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A tributação dos notários e registradores pelo ISS: aplicação do art. 9º, § 1º, do Dec.-Lei 406/1968. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 92, p. 70, mai. 2010. In: Revista dos Tribunais Online.

¹¹⁹ 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

Paulo de Barros Carvalho, em parecer à ANOREG/SP, em 2008, afirma que a tributação deve se dar pela forma fixa:

[t]rata-se, portanto, de profissional liberal, necessitando de diploma de Bacharel em Direito que o habilite para o exercício de suas atividades e respondendo pessoalmente pelos danos que eventualmente venha a causar. Tanto é assim que a legislação do Imposto sobre a Renda equipara os emolumentos à remuneração da pessoa física, possuindo a mesma natureza jurídica, por exemplo, dos honorários dos advogados e médicos, os quais são tributados na forma de trabalho pessoal.

Diante de tais fatores, é inconcebível pretender tributar os notários e oficiais de registro público de forma distinta dos demais prestadores de serviços de profissão legalmente regulamentada, que atuam em caráter personalíssimo. Esse é um imperativo decorrente do princípio da isonomia tributária, pois não se admite que o legislador tributário trate de modo diferente os contribuintes que prestam serviços de natureza semelhante.¹²⁰

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado também manifestam-se pela tributação fixa.

É até desnecessário, aqui, lembrar que não faria sentido algum exigir do prestador do serviço que seja bacharel em Direito, que se submeta a concurso público, que tenha nacionalidade brasileira e capacidade civil, que esteja em dia com suas obrigações eleitorais e militares e que tenha conduta compatível com o exercício da profissão, para em seguida admitir-se que o serviço seja prestado de forma impessoal, podendo assim ficar inteiramente a cargo de um cidadão que não fez o concurso, não é bacharel em Direito, não está em dia com suas obrigações militares, não é brasileiro etc.

(...)

Tanto é assim que, caso pratiquem alguma irregularidade no exercício da função, e se afastem por qualquer motivo, a responsabilidade não é transferida ao novo agente público que assume a serventia.

(...)

E não é só a legislação de regência da profissão dos notários que lhes confere esse tratamento (a exemplo das demais profissões legalmente regulamentadas). Não. Também a legislação do imposto de renda, e a legislação previdenciária, determinam de forma expressa o seu tratamento como *profissionais autônomos*. A natureza pessoal do serviço, nesse caso,

406/1968). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 109/2013, p. 327, mar. 2013 In: Revista dos Tribunais Online.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos**. 16 abr. 2008. p. 26 Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

recebe uma tônica ainda maior que no caso de advogados, contadores, médicos etc. pois estes se (*sic*) podem organizar, para fins de imposto de renda, como pessoas jurídicas, mantendo, contudo, sua responsabilidade pessoal pelos serviços que prestam e a tributação fixa pelo ISS. Em relação ao notário, e ao registrador, nem isso. Até no âmbito da tributação da renda, e da previdência social, são sempre considerados prestadores de serviços de natureza pessoal.

A legislação do imposto de renda, com efeito, dispõe que os notários e registradores deverão ser tributados como *pessoas físicas*, submetendo-se ao imposto de renda das pessoas físicas (IRPF). É conferir, a propósito, os arts. 45, VI, e 106, I do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99). Aliás, o art. 150, parágrafo 2º, IV *proíbe que notários, registradores, tabeliães etc. sejam “equiparados” a pessoas jurídicas ou firmas individuais, para fins de tributação pelo imposto de renda.*

Também no âmbito previdenciário, como referido, o art. 40 da Lei 8.935/94 é claro ao determinar que o registrador ou notário deve ser tratado como prestador de serviço autônomo, pessoa física.

(...)

Não há dúvida, portanto, quanto à aplicabilidade do art. 9º, parágrafo 1º do DL 406/68 aos notários e registradores, sobretudo diante da necessidade de coerência lógica entre o tratamento dispensado aos mesmos pela legislação do ISS e o tratamento dispensado pelo sistema tributário e previdenciário.

Realmente, até em respeito ao art. 110 do CTN, a qualificação quanto à natureza da atividade que desempenham não poderia ser uma para a legislação como um todo (civil, administrativa, tributária e previdenciária) e outra apenas para fins de incidência de um tributo específico, no caso, o ISS.

(...)

Tendo em vista que, nos termos do art. 9º do DL 406/68, o prestador de serviço individual deve ser tributado a um valor fixo, e considerado que a atividade desenvolvida por delegado do serviço público notarial e de registro é exercida em caráter exclusivo, respondendo este pessoalmente pelos atos que pratica, é inconstitucional e ilegal a pretensão de alguns Municípios de tributar o serviço respectivo de forma proporcional, calculando o ISS sobre o total dos emolumentos recolhidos, faltando-lhe competência tributária para tanto.¹²¹

Hugo de Brito Machado Segundo, agora em parecer elaborado juntamente de Hugo de Brito Machado, em 2012, reafirma a sua posição:

[t]rata-se, isto sim, de uma atividade tipicamente estatal que, por força de dispositivo expresso da Constituição, deve ser exercida em caráter privado, por pessoa física ou natural especialmente qualificada. Jamais por

¹²¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Forma de calcular o ISS Incidente sobre a Atividade de Notas e Registros Públicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 160, p. 51-59, jan. 2009. p. 53-56, 59.

pessoa jurídica ou entidade a esta equiparada. Daí decorrendo a personalidade na prestação de tais serviços.

(...)

É irrelevante o fato de o prestador do serviço notarial e de registro ter prepostos ou empregados, pois estes atuam sob direta e inafastável responsabilidade do titular do cartório.

(...)

Realmente, em relação ao imposto de renda e à contribuição previdenciária a legislação impõe a qualificação dos prestadores de serviços notariais e de registro como pessoa física. Seria, portanto, uma brutal incoerência esse prestadores de serviço [serem qualificados] como empresa para os fins do ISSQN.

(...) Não há a menor coerência em considerar um mesmo contribuinte, no exercício da mesma atividade, ora como pessoa física, ora como pessoa jurídica, tendo como critério apenas a gravosidade (*sic*) do ônus correspondente.

(...)

É evidente que o ISSQN, referente aos serviços de registro público, notariais e cartorários, é fixo, nos termos do § 1º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, até por uma questão de coerência no âmbito da legislação tributária pertinente aos tributos devidos por tais contribuintes.¹²²

Conforme apontado por Paulo de Barros Carvalho¹²³, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (no trecho transcrito)¹²⁴, e Hugo de Brito Machado (no trecho transcrito)¹²⁵, a legislação do Imposto sobre a Renda e previdenciária determinam o tratamento dos notários e registradores como

¹²² MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF.** 30 abr. 2012. p. 3, 7, 8. Disponível em:

<http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

¹²³ “Como se vê, os notários e registradores recebem tratamento de pessoa física para fins de exigência do Imposto sobre a Renda, sendo tributados como profissionais autônomos, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (o chamado “carnê-leão”) e à escrituração de livro-caixa, do mesmo modo que ocorre com o médicos, advogados e outros profissionais liberais tributados na forma de trabalho pessoal.

“(...)”

“Semelhante é a disciplina conferida pela legislação previdenciária. Esta determina que o notário e o oficial de registros sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos.** 16 abr. 2008. p. 18. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015).

¹²⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Forma de calcular o ISS Incidente sobre a Atividade de Notas e Registros Públicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 160, p. 51-59, jan. 2009. p. 55-56.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, *op. cit.* p. 7.

profissionais autônomos. Assim o estabelecem os arts. 45, IV¹²⁶ e 106, I¹²⁷ do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, quanto ao Imposto sobre a Renda; e o art. 40, *caput*¹²⁸ da Lei 8.935/94 e o art. 9º, § 15, VII¹²⁹ do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, quanto à Seguridade Social.

Kiyoshi Harada adere à tese da tributação fixa:

(...) o fato de o serviço público delegado ser prestado com intuito lucrativo, por si só, não descaracteriza o caráter de trabalho autônomo. Sabemos que existem, por exemplo, advogados e médicos de renome que cobram preços exorbitantes, eufemisticamente denominados de honorários, respectivamente, a título de parecer jurídico e de cirurgia de alto risco, onde não é possível, ao senso comum, afastar a idéia (*sic*) de intuito lucrativo. Nem por isso eles perdem a condição de profissionais liberais ou de profissionais autônomos.

E o fato de o notário e o oficial de registro contar com a colaboração de substitutos e escreventes, nos termos do § 3º, do art. 20, da Lei nº 8.935/94, que regulamentou o art. 236 da CF, também, não é relevante para descaracterizar o trabalho pessoal dos notários e registradores. Estes são pessoas físicas, profissionais de direito, dotados de fé pública e que, para efeito da legislação tributária recebem tratamento semelhante ao de profissional autônomo (profissional liberal).

(...) Prescreve o parágrafo único, do art. 966 do Código Civil:

"Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com

¹²⁶ Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como:

(..)

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

¹²⁷ Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como:

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

¹²⁸ Art. 40. Os notários, oficiais de registro, escreventes e auxiliares são vinculados à previdência social, de âmbito federal, e têm assegurada a contagem recíproca de tempo de serviço em sistemas diversos.

¹²⁹ Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

I) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

(...)

§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do caput, entre outros:

(...)

VII - o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994;

o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa".

Merece exame a parte final do dispositivo. Constituir elemento de empresa significa ser elemento de atividade organizada sob forma de empresa, isto é, constituir-se em parcela dessa atividade e não atividade em si, isoladamente constituída. (...) Não é o caso dos notários e registradores que não praticam atos de mercancia no local da prestação de serviços públicos delegados.

Outrossim, dúvida não pode restar que o titular do serviço público delegado, necessariamente um bacharel em direito, exerce uma profissão intelectual de natureza científica.

Por outro lado, nada impede que os substitutos e escreventes sejam tributados por valor fixo juntamente com os notários e registradores, a exemplo do que ocorre com profissionais empregados de sociedade de profissionais legalmente regulamentados, submetida ao regime de tributação fixa por número de sócios e empregados, nos termos da legislação municipal fundada no § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

Em razão dos argumentos retro filiamo-nos à corrente que defende a tese da tributação por alíquota fixa. Do contrário, o imposto não teria existência por ausência de um dos elementos estruturais do fato gerador, que é o elemento quantitativo, ou seja, a base de cálculo e a alíquota.

Como já assinalado, a base de cálculo do ISS, de regra, é o preço do serviço prestado. E os notários e registradores **não percebem preços**, mas **emolumentos**. (Grifos do autor).¹³⁰

Mauro Hidalgo, João Bretanha e Daniela Noito Maurmann Hidalgo entendem diversamente, considerando que os serviços notariais e de registros são prestados de forma organizada, como empresa, concluem que sua tributação deve incidir por alíquota sobre o preço do serviço¹³¹. Nesse sentido também a posição de Cristiano Graeff Júnior: “[a]provado no concurso e investido na função, o Notário ou Tabelião passa a exercer verdadeira empresa, que explora a seu proveito, como entender.”¹³² Do mesmo modo, Emerson Vieira Reis¹³³ afirma que

(...) essa forma de tributação não se aplica ao tabelião.

(...)

¹³⁰ HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 1 jun. 2015.

¹³¹ HIDALGO, Mauro; BRETANHA, João; HIDALGO, Daniela Boito Maurmann. **Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**: Município de Porto Alegre. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011. p. 179.

¹³² JÚNIOR, Cristiano Graeff. Natureza Jurídica dos órgãos notarial e registrador. **Revista de Direito Imobiliário**, v. 47/1999, p. 116-124, jul.- dez. 1999 In: Revista dos Tribunais Online.

¹³³ REIS, Emerson Vieira. Incidência do ISS na Atividade Cartorária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 191, p. 18-24, ago. 2011. p. 20-21.

(...) O tabelião exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a circulação de serviços, com o fito de lucro, razão por que se encaixa no conceito de empresário. Pelas características do seu negócio, o tabelião se iguala ao empresário individual do artigo 966 da Lei nº 1.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)¹³⁴.

8.2.2 Posição do TJ/RS

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul orientou-se no sentido da tributação sobre o preço do serviço por considerar não haver unipessoalidade na prestação dos serviços notariais e de registros públicos:

EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISS. INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. TRATAMENTO PRIVILEGIADO. ART. 9º, § 1º, DO DL Nº 406/68. A municipalidade pode instituir ISS sobre os serviços notariais e registrais, conforme permite o art. 156, III, da CF, conjugado com a Lei Complementar nº 116/03 e o item nº 21.01 constante na respectiva lista em anexo, com adequação dada pela Lei Complementar Municipal nº 001/2003, alterando a redação da Lei 1.101/91, que institui o Código Tributário Municipal. Incidência de tal imposto, observado o disposto no § 3º do art. 150 da CF, que permite a tributação de atividades delegadas, quando exercidas por particulares, quando há o pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, ou qualquer outra contraprestação respectiva. Impossibilita-se a concessão de tratamento privilegiado do §1º do art. 9º do DL 406/68 para o recolhimento do ISS porque os notários, tabeliães e registradores, em regra, não prestam serviço de forma unipessoal. Precedentes do TJRS, STJ e STF. Embargos infringentes desacolhidos. (Embargos Infringentes Nº 70040187593, Décimo Primeiro Grupo Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 18/03/2011).¹³⁵

¹³⁴ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

¹³⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Décimo Primeiro Grupo Cível. Embargos Infringentes nº 70040187593. Embargante: Maria Cristina Goulart Sauer Coas. Embargado: Município de Tuparendi/RS. Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 18 mar. 2011. DJ 19 mai. 2011. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%C3%A7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70040187593&num_processo=70040187593&codEmenta=4138560&temIntTeor=true>. Acesso em: 24 jun. 2015.

8.2.3 Abstenção de manifestar-se do STF: questão infraconstitucional

O Supremo Tribunal Federal não decidiu sobre a forma de incidência do tributo, apesar da manifestação do Ministro Marco Aurélio em seu voto na ADI nº 3.089/DF¹³⁶ de que a tributação desses serviços deveria se dar por alíquota sobre o preço do serviço. Como já indicado, o STF já se manifestou por duas vezes, na Rcl nº 12.610/PB¹³⁷ e na Rcl nº 15.784/RJ¹³⁸, afirmando que a questão não foi objeto de julgamento naquela Ação Direta de Inconstitucionalidade. Ademais, o STF vem se manifestando no sentido de que se trata de matéria infraconstitucional, cabendo apontar o julgado do Recurso Extraordinário com Agravo nº 699.362/RS, cuja ementa é:

Recurso extraordinário com agravo. Tabelionato de Registro Civil. Sujeição ao ISS. Cálculo do tributo. Exegese das normas dos arts. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 e 7º, caput, da Lei Complementar nº 116/03. Matéria eminentemente infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Não conhecimento do recurso. Não apresenta repercussão geral o recurso extraordinário que, tendo por objeto a delimitação da base de cálculo do ISS devido por tabeliães, versa sobre matéria infraconstitucional.¹³⁹

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 315. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 12.610/PB. Reclamante: Município de João Pessoa/PB. Reclamado: Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 10 nov. 2011. DJE 16 nov. 2011. p. 2. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4143590>>. Acesso em 30 mai. 2015.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 15.784/RJF. Reclamante: Município de Bom Jardim/RJ. Reclamado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 07 jun. 2013. DJE 06 jun. 2013. p. 7. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=15784&classe=Rcl>>. Acesso em 13 mai. 2015.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 699.362/RS. Recorrente: Edison Renato Kirsten. Recorrido: Município de Santo Antônio da Patrulha/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 mar. 2013. DJ 06 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4270629>>. Acesso em 30 mai. 2015.

8.2.4 Definição pelo STJ: Recurso Especial nº 1.328.384/RS

A questão foi pacificada através do julgamento do Recurso Especial nº 1.328.384/RS¹⁴⁰, em 2013. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu que os serviços de notas e registros públicos são tributados, quanto ao ISSQN, tendo por base de cálculo o preço do serviço, não sendo aplicável, portanto, o tratamento especial do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68.

O titular de um serviço de registros públicos de Tramandaí, no Estado do Rio Grande do Sul, ingressou com Ação Declaratória de Inexigibilidade de Crédito Tributário contra esse Município, alegando que o serviço de registros públicos é prestado sob a forma de trabalho pessoal, com responsabilidade pessoal do titular e exercido por delegação do Poder Público. Ainda, afirmou que tributar tais serviços pelo preço do serviço corresponde a tributar a receita bruta, que é a mesma base de cálculo do Imposto sobre a Renda, configurando bitributação. Observou, também, que fere o princípio da isonomia tributar os serviços de notas e registros públicos diferentemente dos serviços prestados por médicos, advogados, contadores e outros profissionais autônomos. Requereu, assim, a aplicação do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68. Atuou no processo, como assistente do autor, a Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG).

Em primeiro grau, a juíza de direito julgou procedente o pedido¹⁴¹. Na apelação do Município, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul modificou a sentença nos seguintes termos:

APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS.
SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.
EXIGIBILIDADE. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA.
POSSIBILIDADE.

¹⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁴¹ TRAMANDAÍ. Comarca de Tramandaí/RS, 1ª Vara Cível. Ação Declaratória nº 0048731-31.2009.8.21.0073. Autor: Marcelo Saccol Comassetto. Réu: Município de Tramandaí/RS. Juíza: Laura Ullmann López. Tramandaí, 28 out. 2010.

Conforme decisão do Órgão Especial desta Corte, é assegurada aos agentes delegados somente parcela dos emolumentos e custas adimplidos pelos usuários dos serviços de cartório e de registro, remuneração esta que configura o preço do serviço, servindo de base para a incidência do ISS. Com isso, fica afastada a hipótese de recolhimento privilegiado ou por trabalho pessoal do ISS nas atividades de Serviços Notariais e Registrais. Precedentes do STF e deste Tribunal.

Apelo provido, prejudicado o reexame necessário conhecido de ofício.¹⁴²

A questão foi, então, levada ao Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial que foi inadmitido. No entanto, foi interposto Agravo no Recurso Especial, o qual foi convertido em Recurso Especial e julgado pela Primeira Turma da Corte.

O relator do processo, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, votou pela tributação dos serviços notariais e de registros de forma fixa, considerando tratar-se de trabalho pessoal.

Primeiramente, o relator observou que, no julgamento da ADI nº 3.089/DF, o STF tratou apenas da incidência do ISSQN sobre os serviços de notas e registros públicos, sem decidir quanto à forma dessa incidência. Nesse sentido, citou a Rcl nº 12.610/PB, na qual o Ministro Gilmar Mendes confirma que a forma de tributação não foi objeto de discussão naquela Ação Direta de Inconstitucionalidade¹⁴³.

A seguir, defendeu que os serviços notariais e de registros públicos são prestados de forma pessoal. Apontou que tais serviços são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, havendo responsabilidade civil e criminal por todos os atos praticados nesses serviços.

O Cartório não é uma sociedade empresarial, com personalidade jurídica própria, capaz de constituir patrimônio distinto de seu titular, nem este pode ser conceituado como empresário; predomina nesta atividade a

¹⁴² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, 1º Câmara Cível. Apelação Cível nº 0049613-96.2011.8.21.7000. Apelante: Município de Tramandaí/RS. Apelado: Marcelo Saccol Comassetto. Relator: Desembargador Jorge Maraschin dos Santos. Porto Alegre, 27 abr. 2011.

¹⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 8. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

prestação de serviço público em caráter personalíssimo, tanto que o notário, o registrador ou o oficial de registro *são profissionais do direito, dotados de fé pública* (art. 3o. da Lei 8.935/94), investidos por meio de concurso público (art. 236, § 3o. da CF), estando, ademais, sob a supervisão do Poder Judiciário.

O fato de a atividade ser executada sob perspectiva lucrativa ou a possibilidade de serem contratados empregados e prepostos para o auxílio do Titular do Cartório no desempenho de suas funções, como empregados celetistas, por si só, não retira o seu traço distintivo essencial, qual seja, *o de ser realizada sob a forma de trabalho personalíssimo*; esse é o aspecto essencial a ser enfatizado quando se trata de Serventia Extrajudicial, porquanto esse é o perfil da atividade, qualquer que seja a objeção histórica que se lhe faça. (Grifos do autor).¹⁴⁴

O Ministro citou longo trecho do artigo de Hugo de Brito Machado Segundo e de Raquel Cavalcanti Ramos Machado já indicado neste trabalho.

Finalmente, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho apontou que a tributação pelo preço do serviço ofende o princípio da isonomia tributária, por igualar os serviços de notas e registros, que ele entende constituírem trabalho pessoal, às sociedades empresariais. Concluiu:

(...) é um grande equívoco assimilar atividades públicas (prestadas diretamente pelo Estado ou sob regime de delegação) àquelas exercidas em regime de mercado (atividades empresariais), porque estas se guiam por propósitos, dinâmicas e objetivos que não se conciliam com os que regem aquelas (sic).¹⁴⁵

Dessa forma, o relator votou pelo provimento do Recurso Especial, restabelecendo a sentença de primeiro grau, de modo a determinar a tributação dos serviços de registros públicos de acordo com o art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68.

A seguir votou o Ministro Mauro Campbell Marques favoravelmente à tributação dos serviços notariais e de registros públicos pelo preço do serviço. Entendeu o

¹⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 9. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 13.

Ministro que tais serviços não são prestados com caráter pessoal, o que afasta a aplicação do tratamento diferenciado do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68.

O Ministro Mauro Campbell Marques transcreveu trecho de Sérgio Pinto Martins¹⁴⁶, no qual este autor aponta que o titular desses serviços “*exerce atividade econômica com intuito de lucro*”, enquadrando-se no conceito de empresário¹⁴⁷. Ainda, Martins observa que os serviços de notas e registros públicos são realizados com o auxílio de empregados e que não há pessoalidade na prestação do serviço pois a prestação pode ser realizada por qualquer tabelionato ou ofício de registro.

Transcreveu, ainda, a decisão da Segunda Turma do STJ no REsp 1.187.464/RS, afirmando que “*tais fundamentos [da decisão transcrita] são, por si sós, suficientes para rechaçar a pretensão de recolhimento do ISS por meio do regime especial previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68*”¹⁴⁸:

1) "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."

2) "O STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 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. 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."

3) "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."¹⁴⁹

¹⁴⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 310 *apud* BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 17. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁴⁷ MARTINS, Sérgio Pinto, *apud* BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, *loc. cit.*

¹⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 18. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Recurso Especial nº 1.187.464/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 01 jun. 2010. DJe 01 jul. 2010 *apud* BRASIL. Superior Tribunal de Justiça,

O Ministro apontou a possibilidade de delegação dos serviços a empregados do titular para concluir que não há pessoalidade na prestação desses serviços.

O exame da legislação que regulamenta o art. 236 da Constituição Federal implica, necessariamente, a conclusão no sentido de que o desempenho das funções típicas dos notários e oficiais de registro pode ser delegado, por meio da contratação de empregados, cabendo ao notário ou oficial de registro, no exercício do poder diretivo, delimitar os atos que podem ser praticados, formando-se uma estrutura economicamente organizada para a prestação do serviço de registro público. Havendo a efetiva contratação de funcionários, serão estes, e não o titular da atividade notarial e de registro, que executarão os serviços, sendo isso notório nos cartórios instalados nos grandes centros urbanos. Ressalte-se que essa peculiaridade não é relevante para o usuário do serviço, especialmente porque a relação jurídica estabelecida entre ele e o prestador prescinde do elemento confiança (fidúcia).¹⁵⁰

Ainda, afastou o argumento da responsabilidade pessoal caracterizadora da pessoalidade do trabalho, observando que ao empregador em geral incide regra de reparação civil similar, conforme art. 932, III do Código Civil¹⁵¹.

Por fim, o Ministro Mauro Campbell Marques reconheceu que não é possível enquadrar os serviços notariais e de registros no conceito de empresa em razão de seu regime próprio, mas que há prestação de serviços através de uma estrutura economicamente organizada¹⁵². Essa estrutura é, no entender do ministro, mais próxima do conceito de empresa do que do trabalho pessoal.

Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 17-18. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 20. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁵¹ Art. 932. São também responsáveis pela reparação civil:

(...)

III - o empregador ou comitente, por seus empregados, serviçais e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *op. cit.*, p. 21.

Assim, a prestação de serviços de registros públicos (cartorário e notarial) não se enquadra no regime especial previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, pois, além de manifesta a finalidade lucrativa, não há a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, especialmente porque o art. 236 da CF/88 e a legislação que o regulamenta permitem a formação de uma estrutura economicamente organizada para a prestação do serviço de registro público, assemelhando-se ao próprio conceito de empresa.¹⁵³

Os demais ministros da Primeira Turma do STJ acompanharam o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, decidindo, assim, por maioria, vencido o relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que não é cabível a tributação diferenciada do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68 para os serviços de notas e registros públicos. Esta é a ementa da decisão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TESES BASEADAS EM PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. TRIBUTÁRIO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS (CARTORÁRIO E NOTARIAL). ENQUADRAMENTO NO REGIME ESPECIAL PREVISTO NO ART. 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI 406/68. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DAS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2. As teses no sentido de que há bitributação e violação ao princípio da isonomia estão baseadas na suposta contrariedade a preceitos constitucionais, razão pela qual não é possível seu exame em sede de recurso especial.

3. A prestação de serviços de registros públicos (cartorário e notarial) não se enquadra no regime especial previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, pois, além de manifesta a finalidade lucrativa, não há a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, especialmente porque o art. 236 da CF/88 e a legislação que o regulamenta permitem a formação de uma estrutura economicamente organizada para a prestação do serviço de registro público, assemelhando-se ao próprio conceito de empresa.

3 (*sic*). Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.¹⁵⁴

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. p. 21. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro

8.2.5 Crítica

Kiyoshi Harada, após a decisão do STJ, reafirmou sua posição de que o tributo deve incidir na forma fixa sobre os serviços de notas e registros públicos.

Cumpre salientar, desde logo, que se procedentes fossem esses três argumentos [finalidade lucrativa, estrutura economicamente organizada e semelhança ao próprio conceito de empresa] nenhuma sociedade de advogados de grande porte com centenas de advogados, entre sócios e contratados, além de um número enorme de empregados para desempenho de atividades-meios (receptionistas, telefonistas, motoristas, digitadores, copeiras, contínuos, bibliotecários, técnicos em informática etc.) poderia ter enquadramento no regime especial de tributação do ISS. Daí porque “estrutura economicamente organizada” não exclui, por si só, o regime de tributação fixa.

(...)

Não sendo empresário, nem podendo a (*sic*) ser a ele equiparado, tampouco podendo ser equiparado, por analogia, ao profissional liberal, não sendo, também um servidor público apesar de nomeado por concurso público, o notário ou o registrário só pode ser profissional autônomo que presta serviços sob forma de trabalho pessoal a que alude o § 1º, do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Como se esclareceu anteriormente, a presença de colaboradores (escreventes e auxiliares) não transforma o notário ou o registrador em empresário. São os notários e registradores, profissionais concursados, que prestam os serviços delegados em caráter pessoal com auxílio de colaboradores assumindo a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício das funções delegadas pelo poder público, nos termos da lei de regência da matéria, Lei nº 8.935/94.

(...)

Aliás, a tributação fixa é o único regime a possibilitar a cobrança do ISS. A tese da tributação com base no preço do serviço prestado, além de implicar eleição de uma base de cálculo *juridicamente inexistente* [o autor afirma que não há preço do serviço, já que se trata de taxa], conflita abertamente com a proibição do § 2º, do art. 145 da CF.

(...)

E é bastante curioso notar que a tese da tributação pelo valor do serviço prestado é firmado (*sic*) sempre e invariavelmente no bojo de processos judiciais que discutem teses estranhas e impertinentes como as adiante mencionadas: (a) a da equiparação do notário ao profissional liberal *por analogia*, como se pudesse invocar analogia no campo do direito material; (b) a da observância do regime de pessoa física pela legislação do imposto de renda em relação aos notários e registradores, como se a legislação municipal devesse subordinar-se à legislação federal do imposto de renda; (c) que o STF já decidiu essa questão, como se a Corte Suprema pudesse entrar no exame de matéria infraconstitucional; (d) por último, a tese segundo

a qual a tributação pelo preço do serviço prestado ofenderia o princípios constitucionais da isonomia e da proibição de bitributação jurídica. (Grifos do autor).¹⁵⁵

Como já demonstrado, os serviços de notas e registros públicos possuem traços muito específicos e, em certa medida, contraditórios. Esses serviços assemelham-se ao conceito de trabalho pessoal, bem como ao conceito de empresa. O ingresso em tal atividade depende de aprovação em concurso público de provas e títulos, com requisitos unicamente pessoais (art. 14 da Lei 8.935/94), tendo o titular responsabilidade pessoal e intransferível ao seu sucessor. No entanto, há organização econômica do trabalho, havendo prestação de serviços por prepostos dos quais nenhuma habilitação é exigida. Ainda assim, não há sentido em exigir-se habilitação pessoal para o ingresso e considerar que o trabalho é estritamente impessoal¹⁵⁶. Nesse ponto, os traços pessoais parecem prevalecer sobre os empresariais.

Os notários e registradores são considerados trabalhadores autônomos para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda, bem como são obrigatoriamente vinculados à Seguridade Social como contribuintes individuais¹⁵⁷. Kiyoshi Harada afirma que essa caracterização não vincula o legislador municipal¹⁵⁸, embora o próprio autor tivesse anteriormente afirmado que a legislação tributária trata notários e registradores como profissionais autônomos para afastar o caráter empresarial¹⁵⁹. Entretanto, o tratamento jurídico dado a um mesmo fato deve ser único¹⁶⁰,

¹⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. **ISS. STJ uniformiza jurisprudência sobre regime de tributação dos notários e registradores.** 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/artigomiolo.php?id=110>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

¹⁵⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Forma de calcular o ISS Incidente sobre a Atividade de Notas e Registros Públicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 160, p. 51-59, jan. 2009. p. 53.

¹⁵⁷ Arts. 45, IV e 106, I do Decreto nº 3.000/99, quanto ao Imposto sobre a Renda; e art. 40, *caput* da Lei 8.935/94 e art. 9º, § 15, VII do Decreto nº 3.048/99, quanto à Seguridade Social.

¹⁵⁸ “(...) *a da observância do regime de pessoa física pela legislação do imposto de renda em relação aos notários e registradores, como se a legislação municipal devesse subordinar-se à legislação federal do imposto de renda; (...)*”. (HARADA, *op. cit.*).

¹⁵⁹ “(...) *que, para efeito da legislação tributária recebem tratamento semelhante ao de profissional autônomo (profissional liberal)*”. (HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 1 jun. 2015).

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF.** 30 abr. 2012. p. 8. Disponível em:

notadamente tendo em vista que o Direito é uno. Todo o sistema jurídico deve funcionar de modo coerente, não sendo aceitável que um mesmo fato seja tratado diferentemente conforme a vontade do legislador.

Por fim, como observou Kiyoshi Harada¹⁶¹, a tributação dos serviços notariais e de registros públicos somente pode ser considerada constitucional se incidir na forma fixa. Como apontou Ministro Gilmar Mendes, em seu voto na ADI 3.089, não se trata de incidência de imposto sobre taxa, mas sobre o serviço prestado, utilizando-se os emolumentos meramente como índice quantificador do serviço¹⁶². O problema aqui não é a incidência sobre taxa, mas a identidade da base de cálculo da taxa e do imposto. Correspondendo os emolumentos a taxa, como entende o STF, sua base de cálculo é a prestação dos serviços, ou seja, é o preço desses serviços. Não pode ser outra a base de cálculo dos emolumentos. Se o ISSQN incidir por alíquota, ele terá a mesma base de cálculo da taxa emolumentos, o que é inconstitucional. Assim, para que haja incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros, é fundamental que sua base de cálculo não seja o preço do serviço, conforme a previsão do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 406/68.

Se os emolumentos forem entendidos como um tipo próprio, como aqui defendido, e não como taxa, não haverá incidência da vedação constitucional do art. 145, § 2º. Contudo, ainda assim a tributação deveria ser fixa, tendo em vista a necessidade de unidade no tratamento do fato e a prevalência dos elementos pessoais na atividade.

9 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE NOTAS E REGISTROS PÚBLICOS

<http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

¹⁶¹ HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 1 jun. 2015.

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. p. 307. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

9.1 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN

Assentada pelo STF a constitucionalidade da tributação dos serviços notariais e de registros públicos pelo ISSQN, assim como tendo o STJ definido a forma de incidência do imposto por aplicação de alíquota, resta identificar a base de cálculo no caso para a perfeita mensuração do quanto devido.

A base de cálculo, como já apontado, é elemento crucial para a correta identificação de um tributo. “[É] o *exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.*”¹⁶³ Ela

“[s]erve não só para medir o *fato imponible* (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a *hipótese de incidência* – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis, etc.). (Grifos do autor)¹⁶⁴

Geraldo Ataliba explica que base de cálculo, ou, nos termos do autor,

[b]ase imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*.¹⁶⁵

A base de cálculo corresponde à “*expressão econômica do fato gerador do tributo*”¹⁶⁶. Ela é a quantificação do fato gerador, sobre a qual incidirá a alíquota, para fins de cálculo do quanto devido. Para Aires Barreto,

¹⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 143.

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 268, nota de rodapé 27.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 108.

¹⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 142.

(...) consiste na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Dito de outra forma, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.¹⁶⁷

Assim, e conforme Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo possui três funções: “a) *medir as proporções reais do fato*; b) *compor a específica determinação da dívida*; e c) *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma*”¹⁶⁸. O autor complementa que a base de cálculo “*haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário*”¹⁶⁹.

9.1.1 Base de cálculo do ISSQN: preço do serviço

Para determinar o valor do fato gerador do ISSQN, o Legislador adotou o preço do serviço como base de cálculo, conforme art. 7º, *caput* da Lei Complementar nº 116/03. O art. 20, *caput* da Lei Complementar Municipal nº 07/73 de Porto Alegre repete a mesma norma, definindo o que considera preço do serviço no seu § 1º. Como não há previsão específica para os serviços de notas e registros, deve-se considerar a regra geral da alínea f desse parágrafo, que define como preço do serviço o montante da receita bruta. O Decreto Municipal nº 15.416/06 de Porto Alegre também repete, no art. 53, *caput*, que a base de cálculo é o preço do serviço e, no § 1º, define o preço do serviço, incidindo, no caso, o inciso VII, que remete ao montante da receita bruta. Esse Decreto ainda aponta o que deve ser incluído no preço do serviço em seu art. 54, cabendo ressaltar a inclusão do valor de materiais empregados na prestação do serviço, ressalvadas exceções expressas (inciso I), e do valor dos tributos incidentes sobre a operação (inciso V).

Mauro Hidalgo, João Bretanha e Daniela Boito Maurmann Hidalgo anotam que

¹⁶⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 387.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 319.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 322.

[a] base de cálculo do imposto é, regra geral, o preço do serviço que corresponde, conforme disposto no Regulamento do ISS de Porto Alegre, ao montante da receita bruta decorrente da prestação da atividade tributada, sem dedução de nenhuma parcela componente, nem despesas, custos ou material empregado na prestação de serviços.¹⁷⁰

Segundo Sergio Pinto Martins,

[p]reço é o número de unidades monetárias que se paga para adquirir determinado bem. No caso do ISS, o preço do serviço constitui-se no número de unidades monetárias que paga para adquirir um bem incorpóreo (imaterial): serviço. O preço do serviço é o valor da contraprestação relativa ao fornecimento de trabalho etc.¹⁷¹

9.1.2 Não inclusão na base de cálculo: distinção entre ingresso e receita

Importante observar que o preço do serviço não corresponde, necessariamente, ao valor pago pelo tomador do serviço. Existem valores que são pagos pelo tomador, mas que não correspondem a uma contrapartida pela prestação do serviço¹⁷², não se amoldando à base de cálculo e ao fato gerador do tributo. Como já apontado, deve haver íntima conexão entre fato gerador e base de cálculo¹⁷³, devendo esta corresponder à mensuração econômica daquele. Portanto, somente o que corresponder ao valor do serviço prestado pode ser considerado base de cálculo do imposto.¹⁷⁴

Marcelo Caron Baptista utiliza os termos preço da prestação e preço do serviço: aquele para indicar o valor que remunera a prestação do serviço e este referindo-se

¹⁷⁰ HIDALGO, Mauro; BRETANHA, João; HIDALGO, Daniela Boito Maurmann. **Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**: município de Porto Alegre. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011. p. 171.

¹⁷¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 297.

¹⁷² PISANI, José Roberto. Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1016.

¹⁷³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU – Comentários, Doutrina, Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 129.

¹⁷⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 400.

ao total pago pelo tomador.¹⁷⁵ Doutrina e jurisprudência não utilizam tais termos, adotando o preço do serviço como aquele que efetivamente remunera a atividade e ingressos, reembolsos, valores de passagem, dentre outros termos, para os demais valores.

A legislação diz que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, estabelecendo que esse corresponde, regra geral, à receita bruta. É fundamental esclarecer o que é receita bruta.

Aires Barreto observa que somente os valores recebidos a título de receita podem ser considerados base de cálculo do ISSQN¹⁷⁶, apresentando os conceitos financeiros de receita e ingresso:

[o]s valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas. Entradas ou ingressos representam o gênero do qual receita é espécie.

(...)

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

(...) Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente.¹⁷⁷

No mesmo sentido José Jayme de Macêdo Oliveira:

[s]em embargo, nem tudo que o prestador do serviço recebe do usuário integra a base impositiva do ISS, porquanto pode constituir simples ingresso temporário ou de diversa origem e fim, máxime considerando que receita, para qualquer empresa, é o valor que se incorpora ao seu patrimônio. E, sem dúvida, não implicam acréscimo patrimonial ingressos destinados a repasse para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de

¹⁷⁵ BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS: Ênfase no conseqüente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1046-1047.

¹⁷⁶ BARRETO, *op. cit.*, p. 389.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 389-390.

terceiros, tampouco a pagamento por serviços em relação aos quais se deu mera intermediação.¹⁷⁸

Conforme Regis Fernandes de Oliveira, todo dinheiro que entra nos cofres públicos constitui ingresso, mas nem todo ingresso corresponde a receita, visto que só estas são definitivas¹⁷⁹. “*Há entradas que não constituem receitas. Estas, como se viu, são entradas definitivas. Ocorre que há ingressos que se destinam à devolução ou constituem mera movimentação de caixa.*” (Grifos do autor)¹⁸⁰. Essas definições aplicam-se não só às finanças públicas, mas também à iniciativa privada.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹⁸¹, no Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), que trata de receitas, definiu estas como

(...) o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade **que resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. **As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.** Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes. (Grifos meus).¹⁸²

¹⁷⁸ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU – Comentários, Doutrina, Jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 2009. p. 129-130.

¹⁷⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 146-147.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 152.

¹⁸¹ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é composto por representantes da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), da Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), do Conselho Federal de Contabilidade, da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

¹⁸² COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1):** Receitas. Aprovado em: 19 out. 2012. Divulgado em: 08 nov. 2012. p. 3-4. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 17 mai. 2015.

Os *sites* do Senado Federal¹⁸³ e do Tesouro Nacional¹⁸⁴, em seus glossários, trazem definição idêntica para receita pública que vai ao encontro do que foi exposto, cabendo transcrever:

(...) 3 - conjunto de meios financeiros que o Estado e as outras pessoas de direito público auferem, livremente e sem reflexo no seu passivo e podem dispor para custear a produção de seus serviços e executar as tarefas políticas dominantes em cada comunidade. **Em sentido restrito, receitas são as entradas que se incorporam ao patrimônio como elemento novo e positivo**; em sentido lato, são todas quantias recebidas pelos cofres públicos, denominando-se entradas ou ingressos. **Nem todo ingresso constitui receita pública**; o produto de uma operação de crédito, por exemplo, é um ingresso, mas não é receita nessa concepção porque, em contraposição à entrada de recursos financeiros, cria uma obrigação no passivo da entidade pública; (...) 5 - no sentido financeiro ou próprio, são receitas públicas apenas as entradas de fundos nos cofres do Estado que representem um aumento do seu patrimônio. Outra maneira de definir a receita pública é considerar que, **para que exista uma receita pública, é necessário que a soma de dinheiro arrecadada seja efetivamente disponível**, isto é, que possa, em qualquer momento, ser objeto dentro das regras políticas e jurídicas de gestão financeira, de uma alocação e cobertura de despesas públicas. (Grifos meus).¹⁸⁵

Importante citar também o conceito de ingresso público do mesmo glossário do *site* do Tesouro Nacional:

[i]mportâncias em dinheiro, a qualquer título, recebidas pelos cofres públicos. **Nem todos os ingressos constituem receitas públicas, uma vez que alguns se caracterizam como simples movimentos de fundos, isto é, não se incorporam ao patrimônio do Estado, uma vez que suas entradas condicionam-se a uma restituição posterior.** (Grifo meu).¹⁸⁶

Conclui-se que somente as receitas representam contrapartida pelo serviço e, portanto, unicamente elas constituem o preço do serviço, base de cálculo do

¹⁸³ RECEITA PÚBLICA. In: Glossário do *site* do Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/receita-publica>>. Acesso em: 17 mai. 15.

¹⁸⁴ RECEITA PÚBLICA. In: Glossário do *site* do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_r.asp>. Acesso em: 17 mai.

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ INGRESSOS PÚBLICOS OU ENTRADAS. In: Glossário do *site* do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_i.asp>. Acesso em: 17 mai.

ISSQN.¹⁸⁷ Meros ingressos possuem natureza diversa, não correspondendo a uma contraprestação pelo serviço prestado.

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior aponta a diferença entre entrada ou ingresso e receita pública, mas afirma que, do ponto de vista contábil, as duas expressões são equivalentes.¹⁸⁸ No entanto, como já foi observado anteriormente, o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) estabelece a diferenciação para a contabilidade da iniciativa privada. Ainda, a Comissão de Valores Mobiliários, através da Deliberação CVM nº 692/2012¹⁸⁹, tornou obrigatório, para as companhias abertas, o referido pronunciamento. Da mesma forma, o Conselho Federal de Contabilidade utilizou esse pronunciamento em sua Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 30 – Receitas, com redação dada pela Resolução nº 1.412, de 26 de outubro de 2012¹⁹⁰. José Eduardo Soares de Melo aponta as mesmas distinções em conceitos do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)¹⁹¹ e do Conselho Federal de Contabilidade¹⁹², bem como cita obra de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁹³, na qual este autor traz a mesma diferenciação de forma exaustiva tanto para o âmbito jurídico quanto contábil. Assim,

¹⁸⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 391.

¹⁸⁸ JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 53.

¹⁸⁹ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 692/2012**. Presidente Leonardo P. Gomes Pereira. Aprovado em: 08 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/deli/0600/deli692.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2015.

¹⁹⁰ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.412, de 26 de outubro de 2012**. Presidente Juarez Domingues Carneiro. Publicado em 12 nov. 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2012/001412>. Acesso em: 26 mai. 2015.

¹⁹¹ IBRACON. **Princípios Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas. p. 112 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 151-152.

¹⁹² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Presidente Ivan Carlos Gatti. Publicado em 31 dez. 1993. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 26 mai. 2015 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.152-153.

O art. 9º, § 3º da Resolução CFC nº 750/93, citado por José Eduardo Soares de Melo, definia quando as receitas eram consideradas realizadas. No entanto, o artigo teve sua redação alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10, passando a tratar do Princípio da Competência. Não há mais qualquer definição para receita na Resolução CFC nº 750/93.

¹⁹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeito da COFINS e da Contribuição ao PIS). **Repertório IOB de Jurisprudência**. n. 1. p.1-41 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 153.

é de se concluir que não há equivalência entre os termos, sendo relevante sua diferenciação, inclusive no campo contábil.

Valores pagos como meros ingressos não têm repercussão no patrimônio do prestador dos serviços e não correspondem a uma contrapartida pela prestação desses serviços¹⁹⁴. Somente as receitas podem ser consideradas como base de cálculo do ISSQN porque somente elas constituem contrapartida pelo serviço prestado.

Tendo em vista que somente o valor que constituir contrapartida pela realização do serviço pode ser considerado preço desse serviço e, portanto, base de cálculo, Aires Barreto indica o que não compõe a base de cálculo do ISSQN: “*valores (a) que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços e (b) que, embora relacionados com a prestação de serviços, não expressam, eles mesmos, receitas do prestador*”¹⁹⁵.

Não se trata de deduzir parcela da base de cálculo do tributo, o que é vedado, uma vez que a lei diz que a base de cálculo é a receita bruta, mas de bem definir os seus limites. Na realidade, não se está deduzindo valores, uma vez que esses valores nunca integraram a base de cálculo.

Antes de continuar, é preciso que se aclare a diferença entre deduzir valores e não incluir valores. Quando, de modo correto, se obtém o preço, dele não se podem deduzir valores. Outra coisa, porém, bem diversa, é a asserção de que tais ou quais valores não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS. No primeiro caso, a dedução é indevida, porque reduz a base de cálculo do ISS, que deixa de ser o preço, para ser qualquer outra coisa a ele inferior. No segundo, o fenômeno é o inverso. Incluir na base de cálculo valores que não sejam fruto da prestação de serviços também implica desnaturação da base de cálculo, já agora, porém, para deixar de ser o preço para ser qualquer outra coisa a ele superior.¹⁹⁶

¹⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 153.

¹⁹⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 400.

¹⁹⁶ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 403.

Aires Barreto apresenta seis hipóteses de não inclusão na base de cálculo do ISSQN: 1) valores que compõem outros negócios jurídicos¹⁹⁷; 2) valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo¹⁹⁸; 3) despesas e valores de terceiros¹⁹⁹; 4) valores que constituem meros reembolsos de despesas²⁰⁰; 5) encargos financeiros²⁰¹; e 6) descontos incondicionais concedidos²⁰². Todas essas hipóteses constituem situações em que não há prestação de serviço, ou melhor, em que os valores recebidos representam meros ingressos, que apenas transitam pelo caixa da empresa. Assim, não constituem receita e não podem compor a base de cálculo do tributo.

Importante o apontamento de Aires Barreto sobre despesas, explicando que elas são receitas e, portanto, integram a base de cálculo do ISSQN. O autor ensina que despesas são os gastos do prestador de serviços necessários à realização da atividade, cujo reembolso afeta positivamente o patrimônio da empresa²⁰³. Sem tais gastos os serviços não podem ser prestados, de modo que fazem parte do prestar aquele serviço.

Como já apontado, Aires Barreto exclui da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo.

Inequivocamente, os tributos exigidos por outros entes político-constitucionais dos prestadores de serviço não podem compor a base de cálculo do imposto municipal porque, se assim for, a exigência não será apenas sobre o valor da prestação do serviço, mas refletirá cobrança de ISS sobre tributos federais

Os tributos, federais e paraestatais, uma vez retidos, apenas ingressam no caixa do prestador do serviço para posterior repasse aos entes tributantes. Não configuram receita, incremento patrimonial.

Efetivamente, tais tributos não são receitas dos contribuintes de ISS, mas, relativamente a eles, meros ingressos e, quanto aos entes estatais que o arrecadam, efetivas receitas. Em outras palavras, sejam os tributos arrecadados diretamente pela União, sejam aqueles em relação aos quais foi

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 402-407.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 407-408.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 408-410.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 410-411.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 411.

²⁰² *Ibidem*, p. 411.

²⁰³ *Ibidem*, p. 408-409.

transferida a capacidade tributária ativa, como é o caso, por exemplo, do INSS, não constituem receitas de nenhum prestador de serviço, contribuinte do ISS.

É que, como bem concluiu o eminente Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário n. 240.785, “o conceito de faturamento diz com riqueza própria” (*sic*). Embora versando o ICMS, suas lições aplicam-se integralmente ao ISS. Ao excluir da base de cálculo da COFINS o ICMS, salientou Sua Excelência que o valor deste (ICMS) revela “um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tenha competência para cobrá-lo”. Mais adiante, acresce o Ministro que “se alguém fatura ICMS esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”.

Nessa esteira, *mutatis mutandis*, para usar as palavras do eminente Ministro Marco Aurélio, quem fatura o IR, a CSLL, a COFINS é a União. De outra parte, quem auferes as contribuições correspondentes são o INSS e o FGTS, criaturas criadas pela União. Delas são essas receitas, nunca dos contribuintes. Por conseguinte, aos prestadores de serviço cabe tão só repassar à União, ou às pessoas jurídicas por ela criadas, esses ingressos. Em outras palavras: para o prestador esses valores são meros ingressos; para as pessoas às quais serão entregues é que constituirão receitas.²⁰⁴

A posição do autor parece ser a mais acertada, salvo quanto aos valores repassados ao INSS e ao FGTS. As contribuições decorrentes de relação trabalhista devem ser entendidas como integrantes dos custos de prestação dos serviços, uma vez que compõem os direitos trabalhistas dos prepostos. Tais contribuições ocorrem em benefício dos trabalhadores, os quais são essenciais para a prestação do serviço. Como custos, também fazem parte do preço do serviço. Essas importâncias têm maior semelhança com os salários devidos aos empregados. Não são meros repasses, como os tributos federais (IR, CSLL, COFINS), mas direitos dos trabalhadores que atuam na prestação do serviço. Assim, tais valores devem compor a base de cálculo do ISSQN como custos.

Diferentemente, os tributos federais não são naturalmente fundamentais para a prestação do serviço. Nesse caso, há uma imposição jurídica. Não houvesse tal determinação unicamente legal, o serviço poderia ser prestado igualmente. Além disso, esses tributos revertem para a União que não participa da prestação do serviço, por isso os tributos não devem ser considerados custo. Somente constitui custo o valor despendido para a realização do serviço, como acontece com aluguel de imóvel, gastos com energia elétrica, água, *internet*, material de expediente e relativos aos

²⁰⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 391-392.

prepostos (salários e demais custos trabalhistas). Não há empecilho fático à prestação do serviço sem o pagamento de tributos federais. Ter-se-á, nesse caso, uma violação ao sistema tributário, mas, no mundo dos fatos, o serviço poderá ser prestado. Portanto, é necessário concluir que os valores devidos a título de tributos federais (IR, CSLL e COFINS) são meros repasses, não devendo compor a base de cálculo do ISSQN.

9.1.3 Inclusão do próprio tributo em sua base de cálculo

Aires Barreto menciona apenas tributos de outros entes federados, mas sua observação vale também para a inclusão do próprio ISSQN em sua base de cálculo. Assim como os demais tributos, o ISSQN também não constitui receita, mas mero ingresso. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma que é “[i]naceitável entendimento no sentido de que ‘*integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto*’ (...)”²⁰⁵. No mesmo sentido a lição de Roque Antônio de Carrazza que, tratando do ICMS, mas com argumentos que servem também para o ISSQN, aponta não ser possível a tributação de impostos sobre impostos ou mesmo sobre o próprio imposto:

[i]sto [inclusão do tributo em sua própria base de cálculo] é, por evidente, um absurdo, que, se por mais não fosse, deixa de levar em conta a capacidade econômica dos contribuinte. Tivesse a Constituição desejado fossem instituídos “impostos sobre impostos”, teria expressamente atribuído tal competência às pessoas políticas (ou, pelo menos, a uma delas). Como não o fez – nem mesmo na faixa residual reservada à União (art. 154, I, da CF) –, **nenhum tributo pode incidir sobre qualquer outro ou sobre si próprio.** (Grifo meu)²⁰⁶

²⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 157.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 1018.

No entanto, o STJ entende que o ISSQN deve ser incluído em sua própria base de cálculo: “[a] inclusão do valor do ISS no preço do serviço prestado, compondo pois a base de cálculo do próprio ISS, não ofende a legislação federal.”²⁰⁷.

Diante do exposto, percebe-se que o elemento fundamental para a correta identificação da base de cálculo do ISSQN é a identificação do valor recebido como receita. Se o valor recebido constituir receita, incrementando o patrimônio do prestador do serviço, ele deverá ser computado na base de cálculo. No entanto, caso trate-se de valor transitório, ou seja, de mero ingresso, o valor recebido não integrará a base de cálculo.

9.2 BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

A partir do exposto quanto à base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, resta identificar o que deve compô-la no caso dos serviços de notas e registros públicos.

9.2.1 Emolumentos

A Constituição Federal estabelece que os serviços notariais e de registros serão remunerados por emolumentos, devendo lei federal estabelecer suas normas gerais (art. 236, § 2º). O comando constitucional foi atendido pela Lei nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000. Nessa lei é estabelecido que Estados e Distrito Federal “*fixarão valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registros*” (art. 1º, *caput*). Além disso, o § 1º do art. 1º define que o valor fixado para os emolumentos “*deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e*

²⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 688/SP. Recorrente: Jaakko Poyry Engenharia Ltda. Recorrido: Município de São Paulo/SP. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 05 set. 1994. DJ 26 set. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=198900099680>. Acesso em 26 mai. 2015.

suficiente remuneração dos serviços prestados”, enquanto o art. 2º, *caput*, determina que deverá ser levada em conta “*a natureza pública e o caráter social dos serviços notariais e de registro*”.

No Estado do Rio Grande do Sul, as normas e valores dos emolumentos são fixados pela Lei Estadual nº 12.692, de 29 de dezembro de 2006. Em seu art. 1º, a lei conceitua 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.

Parágrafo único - O valor dos emolumentos deverá atender à natureza pública e ao caráter social dos serviços notariais e de registro, e corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados, que contemple os investimentos e a responsabilidade civil atribuída a notários e registradores.

Dessa forma, pode-se entender os emolumentos como o valor pago em contraprestação aos atos praticados pelos serviços notariais e de registros correspondente aos custos e à remuneração pela prestação de tais serviços, e considerando a sua natureza pública e o seu caráter social. Narciso Orlandi Neto afirma que, com os emolumentos, que pagam a sua remuneração, “*o delegado cobre todas as despesas do serviço, investe em equipamentos e paga os empregados*”²⁰⁸

9.2.2 Outros ingressos

Os valores pagos pelo tomador desses serviços, no entanto, não se limitam aos emolumentos. Regra geral, os Estados²⁰⁹ definem, além dos emolumentos, valores

²⁰⁸ NETO, Narciso, Orlandi. Atividade Notarial – Noções. In: DIP, Ricardo (Coord.). **Introdução ao direito notarial e registral**. Porto Alegre: IRIB, 2004. p. 26.

²⁰⁹ A referência à competência estadual para legislar sobre os emolumentos dos serviços notariais e de registros públicos aplica-se ao Distrito Federal, uma vez que a Constituição Federal estabelece a competência legislativa estadual do Distrito Federal (art. 32, § 1º) e a Lei 10.169/00 define que os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos.

outros destinados ao Poder Judiciário (normalmente como taxa pelo exercício do poder de polícia), ao próprio Estado ou a outros entes²¹⁰. O exemplo mais interessante é o do Estado de São Paulo, no qual o valor total pago é dividido entre: 1) o titular do serviço, 2) o Estado, 3) a Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado, 4) a compensação de atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e a complementação da receita mínima das serventias deficitárias, 5) o Fundo Especial de Despesas do Tribunal de Justiça e 6) as Santas Casas de Misericórdia, conforme art. 19 da Lei Estadual nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002, e art. 2º da Lei Estadual nº 11.021, de 28 de dezembro de 2001²¹¹. Dessa forma, no Estado de São Paulo, o valor da receita do titular do serviço de notas e registros públicos pode se limitar a cerca de sessenta por cento do valor efetivamente pago pelo interessado²¹².

No Rio Grande do Sul, a Lei Estadual nº 12.692/06, no art. 11, instituiu o Selo Digital de Fiscalização Notarial e Registral (SDFNR), o qual será cobrado conforme o valor dos emolumentos (art. 11, § 5º). O art. 12 da mesma lei criou o Fundo Notarial e Registral (FUNORE), constituído pela arrecadação decorrente da emissão desse selo. O FUNORE é dirigido por um Conselho Gestor e fiscalizado pelo Poder Judiciário. Suas receitas serão destinadas, conforme art. 14, a:

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

²¹⁰ A constitucionalidade e a legalidade de cobrança de outros valores além dos emolumentos não será tratada neste trabalho porque não integra o objetivo deste.

²¹¹ Os atos privativos do Registro Civil das Pessoas Naturais serão divididos apenas entre o titular e a Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado, de acordo com art. 19, II da Lei Estadual nº 11.331/02.

²¹² O art. 19, I, a da Lei Estadual nº 11.331/02 destina ao titular 62,5%. No entanto, a lei não inclui os valores referentes às Santas Casas de Misericórdia (1%) e ao ISSQN (5%), de forma que a relação entre a receita e o valor total pago pode chegar a apenas 60%.

V - prover a manutenção dos serviços prestados pelos Colégios Notarial e Registral [inciso declarado inconstitucional]²¹³.

Desse modo, e conforme posição do STF, tem-se que o valor devido a título de Selo Digital de Fiscalização e repassado ao FUNORE corresponde a taxa pelo exercício do poder de polícia, devido ao Poder Judiciário e destinado ao custeio da função pública²¹⁴.

Walter Ceneviva, utilizando o termo emolumentos como abrangente também a esses valores direcionados ao Poder Judiciário (ao Estado ou, ainda, a outros entes), explica que

[a] percepção de emolumentos integrais (assim mesmo, adjetivados, no texto criticado [o texto criticado é a lei estadual]) não corresponde à realidade, pois eles incluem taxas recolhíveis ao Estado. Registradores e notários devem ficar com quanto lhes sobre dos emolumentos recebidos das partes, tendo em vista o sistema constitucional, de exercício privado, por delegação, fixados os regimentos de custas pelo Poder Público.

Os emolumentos devem necessariamente permitir a quitação da serventia, a satisfação dos encargos tributários e deixar razoável saldo a benefício do titular, pelo exercício da delegação. Fixação que desatenda tal parâmetro será inconstitucional.²¹⁵

Emanuel Costa Santos utiliza o termo emolumentos não puros no mesmo sentido:

²¹³ O inciso V do art. 14 da Lei Estadual 12.692/06 foi declarado inconstitucional pelo TJ/RS na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70018961219/RS (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70018961219. Proponente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requeridos: Assembleia Legislativa e Governo Estadual do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador José Aquino Flores de Camargo. Porto Alegre, 28 abr. 2008).

²¹⁴ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70018961219. Proponente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requeridos: Assembleia Legislativa e Governo Estadual do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador José Aquino Flores de Camargo. Porto Alegre, 28 abr. 2008. p. 14.

²¹⁵ CENEVIVA, Walter. A lei dos notários e registradores. **Revista dos Tribunais**, v. 712/1995, p. 94-101, fev. 1995. In: Revista dos Tribunais Online.

Cumpra anotar, finalmente, que em alguns Estados da Federação os emolumentos são do tipo **não puro**, a dizer, constituem-se também por parcelas que, em essência, não o caracterizam. (Grifo do autor)²¹⁶

Neste trabalho, para deixar mais clara a diferenciação e adotando a terminologia da Lei Estadual nº 12.692/06²¹⁷, o termo emolumentos é utilizado unicamente para indicar o valor que constitua receita, remuneração pela prestação do serviço.

Independentemente de qual Estado se trate e da denominação que se dê aos valores cobrados além dos próprios emolumentos, há que se concluir que somente estes podem constituir base de cálculo do ISSQN. Conforme Aires Barreto, “o preço do serviço (que para nós é público, não ensejando a cobrança de ISS) é a receita bruta dos notários e registros (sic), mas esta, obviamente, não inclui montantes pertencentes a outras esferas de governo ou ao Poder Judiciário.”²¹⁸

Conforme exposto, meros ingressos, que unicamente transitam pelo caixa do prestador de serviços, não podem compor a base de cálculo do tributo. Esses valores cobrados além dos emolumentos destinam-se a terceiros, sendo cobrados pelos notários e registradores para posterior repasse. Não se trata de custo com a prestação do serviço, mas de repasse.

Em verdade, visando amoldar o desvirtuamento da legislação ordinária ao sentido constitucional, sequer são escriturados como receita tais valores não componentes da essência dos emolumentos, destinados que são a finalidades distintas da prestação da atividade notarial e de registro, atuando o notário e registrador como mero depositário de tais verbas, procedendo, sequencialmente, o repasse correspondente ao órgão ou entidade indicado pela legislação infraconstitucional.²¹⁹

²¹⁶ SANTOS, Emanuel Costa. Emolumentos Notariais e de Registro: Desvendando os segredos desta esfinge. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 5965. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/florianopolis/Integra.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

²¹⁷ Conforme art. 1º, que define os emolumento unicamente em relação à remuneração do serviço, e art. 11, § 5º, que estabelece os valores do Selo Digital de Fiscalização Notarial e Registral em proporção ao valor dos emolumentos, sendo, portanto, diferentes destes.

²¹⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 408.

²¹⁹ SANTOS, *op. cit.*, p. 5966.

Esses valores não incrementam o patrimônio do prestador e, portanto, não correspondem a receita. Como o tributo incide sobre a receita bruta e, quanto a esses valores, não há receita, mas repasse, não há incidência do ISSQN.

Reforça o caráter de mero ingresso desses valores a exclusão de sua cobrança no caso de protesto de títulos de devedor microempresário ou empresa de pequeno porte. Conforme art. 73, I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte,

Art. 73. O protesto de título, quando o devedor for microempresário ou empresa de pequeno porte, é sujeito às seguintes condições:

I - sobre os emolumentos do tabelião não incidirão quaisquer acréscimos a título de taxas, custas e contribuições para o Estado ou Distrito Federal, carteira de previdência, fundo de custeio de atos gratuitos, fundos especiais do Tribunal de Justiça, bem como de associação de classe, criados ou que venham a ser criados sob qualquer título ou denominação, ressalvada a cobrança do devedor das despesas de correio, condução e publicação de edital para realização da intimação;

Assim, no caso de protesto de títulos de microempresário ou empresa de pequeno porte, somente os valores que efetivamente constituam receita poderão ser cobrados, tendo em vista a hipossuficiência dos devedores.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços de notas e registros públicos tem por base de cálculo unicamente o valor relativo aos emolumentos²²⁰. Conforme a legislação já apontada, os emolumentos ressarcem os custos de prestação dos serviços e remuneram a atividade, correspondendo, assim, ao preço do serviço.

Emerson Vieira Reis posiciona-se diversamente. Entende o autor que deve ser incluído na base de cálculo do tributo o valor repassado ao Estado e outras entidades, podendo não ser incluído unicamente o valor relativo à taxa pelo exercício do poder de polícia da Corregedoria de Justiça²²¹. No entanto, o autor ignora que a base de cálculo do tributo corresponde à receita bruta e que esta não se confunde com meros

²²⁰ SANTOS, Daniela Marcellino dos. Da Base de Cálculo do ISS Incidente sobre Serviços Notariais e de Registro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 158, p. 13-23, nov. 2008. p. 22.

²²¹ REIS, Emerson Vieira. Incidência do ISS na Atividade Cartorária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 191, p. 18-24, ago. 2011. p. 23-24.

ingressos, conforme já exposto. Meros ingressos não podem compor a base de cálculo do ISSQN em circunstância alguma, sob pena de que o imposto tribute mais que o serviço prestado.

Importante observar que, sobre a atividade notarial e de registros públicos, incidem contribuições previdenciárias (INSS) do próprio titular e de seus prepostos, contribuição destinada ao FGTS referente aos prepostos e Imposto sobre a Renda.

Segundo o art. 9º, § 15, VII do Decreto nº 3.048/99²²², o notário e o registrador são segurados obrigatórios da Previdência Social, como contribuintes individuais. Os valores relativos às contribuições previdenciárias do próprio titular do serviço de notas ou de registros públicos são de seu próprio interesse, ou melhor, aproveitam ao titular do serviço, constituindo receita.

Quanto aos demais, como já afirmado, parece que a melhor solução é que os valores relativos à relação trabalhista com os prepostos (devidos ao FGTS e à Seguridade Social) devem compor a base de cálculo do ISSQN por serem custos, enquanto os valores dos tributos federais não podem ser incluídos, por constituírem meros repasses. Nesse sentido a posição de Emanuel Costa Santos:

Já nas **despesas de pessoal**, devem ser incluídas as remunerações dos prepostos, tanto o salário, propriamente dito, como outros gastos integrantes da verba salarial, como, por exemplo, plano de saúde, odontológico, bolsa estudo, vale-transporte e apoios de cunho alimentar, como vale-refeição e cesta-básica ou vale-alimentação. Além disso, relacionados com as **despesas de pessoal**, há os **desembolsos de ordem previdenciária, tributária e fundiária** decorrentes da relação empregatícia, como repercussão direta da contratação de pessoal de apoio para o desenvolvimento dos serviços prestados.²²³

Dessa forma, não deve compor a base de cálculo do ISSQN o valor relativo ao Imposto sobre a Renda do titular de serviço notarial ou de registros. Não se pretende aqui afastar a tributação sobre a renda desses prestadores de serviço, mas apenas

²²² O dispositivo legal foi transcrito na nota de rodapé nº 128 (p. 45-46).

²²³ SANTOS, Emanuel Costa. Emolumentos Notariais e de Registro: Desvendando os segredos desta esfinge. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 5964. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/florianopolis/Integra.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

não incluir o valor devido a título de IR na base de cálculo do ISSQN. Tal inclusão corresponderia a uma tributação sobre imposto e não sobre a prestação do serviço²²⁴. Além disso, como esses valores não afetam positivamente o patrimônio do prestador, mas só transitam pelo caixa, não constituem receita. São valores repassados a terceiro – à União.

O mesmo vale para a inclusão do valor devido a título de ISSQN em sua própria base de cálculo. Tendo em vista que se trata de mero ingresso e não de receita, não pode o valor do tributo integrar a base de cálculo. Entretanto, essa questão se torna irrelevante na tributação no Município de Porto Alegre, uma vez que o Decreto Municipal nº 15.416/06, no art. 56, parágrafo único, define que o ISSQN não é incluído em sua própria base de cálculo nos serviços de notas e registros públicos.

Art. 56. Os tabeliães e escrivães deverão destacar, na respectiva nota de emolumentos dos serviços prestados, o valor relativo ao imposto, calculado sobre o total de emolumentos e acrescido destes.

Parágrafo único. O valor do imposto destacado na forma do *caput* não integra o preço do serviço.

Diante de todo o exposto, deve-se concluir que a base de cálculo no caso deve ser composta apenas pela parte dos emolumentos efetivamente configuradora de receita, excluindo-se dos emolumentos, portanto, os valores relativos a tributos federais e ao próprio ISSQN. Como assinalado, o valor referente ao Selo Digital de Fiscalização não integra os emolumentos, também sendo excluído da base de cálculo. Já os valores relativos à contribuição previdenciária do próprio notário ou registrador e decorrentes da relação trabalhista (recolhidos ao FGTS e ao INSS), devem ser incluídos, por comporem custos e, portanto, receita.

²²⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 391.

10 CONCLUSÃO

A natureza jurídica dos serviços notariais e de registros públicos é de serviço público, segundo doutrina e jurisprudência. No entanto, esses serviços possuem traços muito distintos dos serviços públicos, sendo mais apropriado considerá-los como um tipo próprio de serviço. Os principais traços desses serviços que os afastam dos demais serviços públicos são: a) os serviços notariais e de registros são obrigatoriamente passados a particular; b) por meio de delegação; c) através de concurso público; d) exigindo-se qualificação pessoal. Tais serviços também não podem ser considerados privados, já que possuem elementos fundamentalmente públicos, a saber: a) destinam-se à função estatal de garantia de publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos; b) são remunerados mediante emolumentos fixados em lei e que devem observar o princípio da anterioridade.

Já os emolumentos têm natureza jurídica de taxa, sendo, portanto, tributo, de acordo com doutrina e jurisprudência. Porém, também devem ser vistos como um tipo próprio, já que, diversamente das taxas, os emolumentos têm um elemento lucrativo e destinam-se a um particular.

A tributação dos serviços notariais e de registros públicos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é constitucional, independentemente do entendimento de que se trata de serviços públicos ou de um tipo específico de serviços. Esses serviços são prestados por particular com intuito lucrativo, o que autoriza a tributação nos termos do art. 150, § 3º da Constituição Federal, se os serviços forem considerados públicos. Caso se considere que os serviços constituem um tipo próprio, seu tratamento tributário também será próprio e, nesse caso, trata-se de mera opção político-tributária instituir ou não o imposto sobre tais serviços. Ainda, não há incidência da imunidade recíproca, qualquer que seja sua natureza jurídica, tendo em vista que essa garantia serve à manutenção e equilíbrio do pacto federativo, que não é ameaçado por tal tributação. Mais, essa imunidade não pode abranger particulares que nenhuma relação têm com o pacto federativo.

O tributo, para ser constitucional, entretanto, deve incidir de forma fixa, sem tomar por base de cálculo o preço do serviço. Como o entendimento da doutrina e da

jurisprudência é pacífico no sentido de que os emolumentos têm natureza jurídica de taxa, não pode o ISSQN tomar o preço do serviço como base de cálculo, pois seria a mesma dos emolumentos. Somente na forma fixa a tributação será constitucional, pois os dois tributos terão bases de cálculo diversas. Além disso, não é exigida qualificação técnica, mas pessoal e jurídica para o ingresso na titularidade desses serviços. Não é razoável fazer-se tal exigência para um serviço de caráter empresarial. E mais, esses serviços são considerados atividades de profissionais autônomos segundo toda a legislação, notadamente do Imposto sobre a Renda e da Seguridade Social, com exceção da relativa ao ISSQN. Como o Direito é único, não pode haver tal discrepância, sendo fundamental que haja coerência no tratamento dispensado a um único fato.

No entanto, como o Superior Tribunal de Justiça definiu que a tributação se dá por alíquota sobre o preço dos serviços, é preciso identificar o que compõe a base de cálculo do ISSQN no caso. Esse imposto incide sobre a prestação de serviços, tendo por base de cálculo o valor que remunera tal prestação. Assim, só podem ser considerados na base de cálculo do tributo os valores que constituam receita, incrementado o patrimônio do prestador do serviço. Os valores que notários e registradores recebem para realizar mero repasse, seja ao Poder Judiciário, ao Estado ou a outro ente definido em lei, constituem meros ingressos e não podem compor a base de cálculo do ISSQN. Também não devem ser incluídos os valores relativos a tributos que incidam sobre a atividade, inclusive o valor próprio ISSQN. Diferentemente, os valores das contribuições à Seguridade Social e ao FGTS relativos ao próprio notário ou registrador e aos seus prepostos devem ser incluídos, pois constituem custos e, portanto, receita. Assim, a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza corresponde ao valor dos próprios emolumentos, não incluídos os valores repassados a outros entes, salvo quanto às contribuições à Seguridade Social e ao FGTS.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS: Ênfase no consequente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1024-1061.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Imposto sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 997-1010.

BRANDELLI, Leonardo. **Teoria Geral do Direito Notarial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. E-book, cap. 2.2.2. Os notários na organização judiciária.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.111.234/PR. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 23 set. 2009. DJe 8 out. 2009. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6109019&num_registro=200900158189&data=20091008&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 03 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Recurso Especial nº 1.328.384/RS. Recorrente: Marcelo Saccol Comassetto. Recorrido: Município de Tramandaí/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04 fev. 2013. DJe 29 mai. 2013. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201103106707>. Acesso em 14 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 612.780/RO. Recorrente: Marcilene Faccin. Recorrido: Município de Ariquemes/RO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 09 ago. 2005. DJ 17 out. 2005. Disponível em:
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoP>

esquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200302103345>. Acesso em 06 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.012.491/GO. Recorrente: Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Minaçu. Recorrido: Município de Minaçu/GO. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 19 fev. 2008. DJe 26 mar. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200702885970>. Acesso em 06 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 964.789/PR. Recorrente: Andréa Bordin Jacob Santos e outros. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 out. 2009. DJe 25 nov. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200701482379>. Acesso em 06 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. Recurso Especial nº 688/SP. Recorrente: Jaakko Poyry Engenharia Ltda. Recorrido: Município de São Paulo/SP. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 05 set. 1994. DJ 26 set. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=198900099680>. Acesso em 26 mai. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Recurso Especial nº 713.752/PB. Recorrente: Município de João Pessoa. Recorrido: Ecoclínica S/C Ltda. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 23 mai. 2006. DJ 18 ago. 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200401837520>. Acesso em 04 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 5/DF. Requerente: Procurador Geral da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 17 nov. 1999. DJ 19 set. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372906>>. Acesso em 06 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG). Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. Brasília, 13 fev. 2008. DJ 31 jul. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em 08 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.444/PR. Recorrente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 12 fev. 2003. DJ 11 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1444&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 06 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 12.610/PB. Reclamante: Município de João Pessoa/PB. Reclamado: Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 10 nov. 2011. DJE 16 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4143590>>. Acesso em 30 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 15.784/RJ. Reclamante: Município de Bom Jardim/RJ. Reclamado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 07 jun. 2013. DJE 06 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=15784&classe=Rcl>>. Acesso em 13 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 699.362/RS. Recorrente: Edison Renato Kirsten. Recorrido: Município de Santo Antônio da Patrulha/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 mar. 2013. DJ 06 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4270629>>. Acesso em 30 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ. Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 13 dez. 2005. DJ 24 fev. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em 03 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. Recorrente: Banco Sudameris Brasil S/A. Recorrido: Município de Maceió. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4495933>>. Acesso em 09 jun. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. A Base de Cálculo do ISS deve ser um valor fixo anual. **Jornal da ARPEN-SP**. São Paulo: 08 jan. 2013. Disponível em: <http://www.arpensp.org.br/principal/index.cfm?tipo_layout=SISTEMA&url=noticia_mostror.cfm&id=17450>. Acesso em: 07 mai. 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. Inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais (LC 116, de 31.07.2003). **Revista de Direito Imobiliário**, v. 56, p. 213, jan. 2004. In: Revista dos Tribunais Online.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos**. 16 abr. 2008. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro**. 05 jun. 2007. Disponível em: <http://www.anoregsp.org.br/pdf/Parecer_PaulodeBarrosCarvalho.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2015.

CAVALI, Marcelo Costenaro. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 61, p. 106, mar. 2015. In: Revista dos Tribunais Online.

CENEVIVA, Walter. A lei dos notários e registradores. **Revista dos Tribunais**, v. 712/1995, p. 94-101, fev. 1995. In: Revista dos Tribunais Online.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. **A tributação dos notários e registradores pelo ISS**: aplicação do art. 9.º, § 1.º, do Dec.-Lei 406/1968. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 92, p. 70, mai. 2010. In: Revista dos Tribunais Online.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 692/2012**. Presidente Leonardo P. Gomes Pereira. Aprovado em: 08 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/deli/0600/deli692.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1)**: Receitas. Aprovado em: 19 out. 2012. Divulgado em: 08 nov. 2012. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 17 mai. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.412, de 26 de outubro de 2012**. Presidente Juarez Domingues Carneiro. Publicado em 12 nov. 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2012/001412>. Acesso em: 26 mai. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **ISS. STJ uniformiza jurisprudência sobre regime de tributação dos notórios e registradores**. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/artigomiolo.php?id=110>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

_____. ISS: aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/03. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 240, 4 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4958>>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 1 jun. 2015.

HIDALGO, Mauro; BRETANHA, João; HIDALGO, Daniela Boito Maurmann. **Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**: Município de Porto Alegre. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

INGRESSOS PÚBLICOS OU ENTRADAS. In: Glossário do site do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_i.asp>. Acesso em: 17 mai.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**. In: Dicionário jurídico tributário. São Paulo: Saraiva, 1995.

JÚNIOR, Cristiano Graeff. Natureza Jurídica dos órgãos notarial e registrador. Revista de Direito Imobiliário, v. 47/1999, p. 116-124, jul.- dez. 1999 In: Revista dos Tribunais Online.

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF. 30 abr. 2012. Disponível em:

<http://www.anoregsp.org.br/ISSQN/Parecer_Cobran%C3%A7a_ISSQN_PaulodeBCarvalho.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. ISS – Aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

NETO, Narciso, Orlandi. Atividade Notarial – Noções. In: DIP, Ricardo (Coord.). Introdução ao direito notarial e registral. Porto Alegre: IRIB, 2004.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU – Comentários, Doutrina, Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

PISANI, José Roberto. Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1010-1023.

RECEITA PÚBLICA. In: Glossário do site do Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/receita-publica>>. Acesso em: 17 mai. 15.

RECEITA PÚBLICA. In: Glossário do site do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_r.asp>. Acesso em: 17 mai.

REIS, Emerson Vieira. Incidência do ISS na Atividade Cartorária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 191, p. 18-24, ago. 2011.

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

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, 1º Câmara Cível. Apelação Cível nº 0049613-96.2011.8.21.7000. Apelante: Município de Tramandaí/RS. Apelado: Marcelo Saccol Comassetto. Relator: Desembargador Jorge Maraschin dos Santos. Porto Alegre, 27 abr. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Décimo Primeiro Grupo Cível. Embargos Infringentes nº 70040187593. Embargante: Maria Cristina Goulart Sauer Coas. Embargado: Município de Tuparendi/RS. Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 18 mar. 2011. DJ 19 mai. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70018961219. Proponente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requeridos: Assembleia Legislativa e Governo Estadual do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador José Aquino Flores de Camargo. Porto Alegre, 28 abr. 2008.

SANTOS, Daniela Marcellino dos. Da Base de Cálculo do ISS Incidente sobre Serviços Notariais e de Registro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 158, p. 13-23, nov. 2008.

SANTOS, Emanuel Costa. Emolumentos Notariais e de Registro: Desvendando os segredos desta esfinge. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 19, 2010, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 5957-5979. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/florianopolis/Integra.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

SEGOVIA, Francisco Martinez. **Función Notarial**: Estado de la doctrina y ensayo conceptual. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Forma de calcular o ISS Incidente sobre a Atividade de Notas e Registros Públicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 160, p. 51-59, jan. 2009.

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. 9.º, § 1.º, do Dec.-Lei 406/1968). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 109/2013, p. 327, mar. 2013 In: Revista dos Tribunais Online.

TRAMANDAÍ. Comarca de Tramandaí/RS, 1ª Vara Cível. Ação Declaratória nº 0048731-31.2009.8.21.0073. Autor: Marcelo Saccol Comassetto. Réu: Município de Tramandaí/RS. Juíza: Laura Ullmann López. Tramandaí, 28 out. 2010.