

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

Vanessa Weirich

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E OS SERVIÇOS DE REGISTROS
PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.

Porto Alegre

2012

Vanessa Weirich

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E OS SERVIÇOS DE REGISTROS
PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.**

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

Orientador: Prof. Odair Gonçalves

Porto Alegre

2012.

Vanessa Weirich

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E OS SERVIÇOS DE REGISTROS
PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.**

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

Aprovado em ____ de _____ de 2012.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. _____

Prof. _____

AGRADECIMENTOS

Aos professores e tutores pelo conhecimento compartilhado com zelo e dedicação.

Aos amigos e colegas pelas críticas e sugestões.

Aos meus familiares pelo amor, companheirismo e por servir de exemplo para que eu continue tentando ser, a cada dia, uma pessoa melhor.

RESUMO

Este trabalho apresenta a análise da discussão da constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), como espécie de tributo municipal, sobre as atividades de tabelionatos e registros de imóveis. A partir da conceituação e delimitação dos principais elementos do ISS, e o reconhecimento da constitucionalidade da incidência do imposto sobre as atividades cartorárias pelo Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Direta de Constitucionalidade n. 3089/DF, traçou-se uma evolução no entendimento dos tribunais pátrios sobre o assunto. Em decisão publicada em 01 de agosto de 2008, o STF decidiu pela improcedência da ação interposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da LC n. 116/03, e pacificou o entendimento no sentido de ser devida a cobrança de ISS sobre os serviços notariais, considerando, assim, constitucional a incidência prevista na Lei Complementar n. 116/03, itens 21 e 21.1, e devida a cobrança (ADIN 3.089 DF, transitada em julgado dia 08.08.2008). A partir da situação do Município de Feliz/RS em relação à exigência do tributo, se verificou de que forma é possível a cobrança do ISS, mesmo em face de serventias que possuem a seu favor uma decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da cobrança, em sentido oposto à decisão do STF. Ainda, após identificar e definir como possível a cobrança do ISS em face de cartórios, tendo em vista a força vinculante de uma decisão emanada da Corte Constitucional no Brasil, o trabalho esclarece qual a forma e base de cálculo que deve tomar o imposto. Por fim, realizou-se uma análise do impacto da arrecadação de ISS dos cartórios sobre as receitas do Município de Feliz, destacando a importância da arrecadação deste imposto para a gestão municipal, como forma de atendimento às necessidades da população.

Palavras-chave: Constitucionalidade. ISS. Cartórios. Supremo Tribunal Federal. Município. Incidência. Base de cálculo. Arrecadação. Receita. Gestão Pública.

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Evolução da Arrecadação do ISS

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 ISS: CONCEITUAÇÃO E INTERPRETAÇÃO LEGISLATIVA	10
3 A SITUAÇÃO DO MUNICÍPIO DE FELIZ/RS NA COBRANÇA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS.....	17
4 A DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS	23
5 DA FORMA DE CÁLCULO DO ISS	28
6 DA IMPORTÂNCIA DAS RECEITAS DE ISS SOBRE AS ATIVIDADES CARTORÁRIAS PARA A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....	31
7 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	39
8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	40
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, prevista no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, delimita a amplitude da competência tributária municipal, no que se refere ao Imposto sobre Serviços – ISS.

Nesse sentido, a lista anexa da Lei Complementar prevê expressamente, nos itens 21 e 21.1, a incidência do ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

Não obstante isso, de forma reiterada os titulares das serventias ajuizaram ações perante o Poder Judiciário, pleiteando a declaração de inconstitucionalidade da cobrança do referido imposto, tendo obtido, em muitos casos (a exemplo do Município de Feliz), uma decisão judicial a seu favor.

Em razão disso, e da insegurança jurídica que se formou, a ANOREG – Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF, com a finalidade de ter definitivamente declarada, com efeitos para todos os cartórios no Brasil, a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre as atividades de tabelionatos e registros públicos.

E foi assim que o STF, na decisão publicada em 01 de agosto de 2008, decidiu pela improcedência da ação interposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da LC n. 116/03. O STF, em decisão paradigmática proferida na Adin n. 3089/DF, pacificou o entendimento no sentido de ser devida a cobrança de ISS sobre os serviços notariais, considerando, assim, constitucional a incidência prevista na Lei Complementar n. 116/03, itens 21 e 21.1, e devida a cobrança (ADIN 3089 DF, transitada em julgado dia 08.08.2008).

Com isso, reavivou-se, no âmbito dos Municípios, a discussão da possibilidade de cobrança do ISS amparada pela decisão da mais alta corte de justiça do país – STF, bem como da importância da arrecadação dessa espécie de receita pública para a gestão pública municipal, como forma de viabilizar o atendimento das necessidades da população. O aumento da arrecadação auxilia na concretização de uma gestão pública municipal eficiente, cumprindo, assim, o Município com o seu dever fiscal ao granjear meios para desenvolver o seu papel social de distribuição de mais serviços à população, utilizando-se a prática da gestão pública municipal em processos de arrecadação.

Assim, problematiza-se o presente estudo trazendo-se à discussão as questões que surgiram a partir da emblemática decisão do STF.

Sob tais premissas, a pesquisa sintetiza-se no seguinte problema:

- Uma vez declarada pelo STF a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, cartorários e notariais, será possível a sua cobrança mesmo em face de serventias que possuem a seu favor uma decisão judicial já transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ISS, de forma contrária à decisão do STF na Adin?

O trabalho tem como objetivo geral identificar de que forma deve proceder o Município na cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, bem como quais os instrumentos legais que o ente público pode adotar, tomando por base a declaração da constitucionalidade do STF.

Ainda, possui como objetivos específicos:

- Analisar a competência tributária municipal e sua abrangência, tal como foi delimitada na Constituição Federal, para que se possa determinar a forma correta de cobrança do ISS;
- Identificar e definir como é possível a cobrança do ISS mesmo em face de cartórios – tabelionatos e registros de imóveis – com decisão favorável.

O presente projeto se justifica, principalmente, em razão da importância que tem o ISS sobre as receitas municipais.

Como imposto inserido na competência municipal, e com a vedação à renúncia de receitas pelo administrador público, somada à necessidade de a atuação administrativa se pautar pelo princípio da eficiência, expressamente previsto pela Constituição Federal, verifica-se a oportunidade de analisar os instrumentos que o gestor público possui para cumprir o seu mister.

Nesse sentido, a arrecadação municipal proveniente dos serviços de registros públicos deve ser priorizada, pois alcançam valores de suma importância ao ente público, especialmente após o exposto reconhecimento da constitucionalidade da respectiva cobrança, por parte do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Verifica-se ser a receita pública de ISS sobre as atividades cartorárias de fundamental relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa municipal, compatível com as exigências legais e institucionais, necessárias para a consecução de seu fim, que é o atendimento ao interesse público.

Dessa forma, esta monografia inicia com a abordagem do ISS, abrangendo a sua conceituação e interpretação legislativa e doutrinária, bem como a caracterização dos elementos essenciais que compõem a espécie tributária, tais como fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquota.

Em seguida, trata da situação específica do Município de Feliz/RS na cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, diante da decisão judicial desfavorável, transitada em julgado, que proibia a exigência do imposto sobre as referidas atividades.

No capítulo da declaração de Constitucionalidade da Cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, a monografia esmiúça os fundamentos da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN n. 3089 a fim de concluir-se pela possibilidade da exigência do imposto.

Uma vez exigível a cobrança do ISS, procura-se esclarecer qual a forma de cálculo do imposto, levando-se em consideração o seu fato gerador e a base de cálculo, que deve incidir, como regra geral, sobre uma base variável, que vem a ser o preço do serviço.

Ainda, inserido no curso de especialização Gestão Pública Municipal, o trabalho estabelece a importância da arrecadação do ISS sobre as atividades de registros públicos, cartorários e notariais, para as atividades de gestão do Município, trazendo dados concretos da arrecadação do Município de Feliz/RS antes e depois da ação implementada que impactou, conseqüentemente, a gestão do Município.

Na Análise dos Resultados é feita uma descrição e análise dos elementos formadores do ISS, bem como da declaração de constitucionalidade da cobrança do imposto pelo STF, e a identificação da forma legal que assegura o direito de cobrança plena dos tributos de competência municipal, especificamente do ISS.

Por fim é apresentada a conclusão do trabalho, com uma análise geral dos resultados, bem como sugestões para a continuidade de novas pesquisas.

2 ISS: CONCEITUAÇÃO E INTERPRETAÇÃO LEGISLATIVA

Da forma como disciplinado na Carta Magna, os Municípios são pessoa políticas dotadas de grande autonomia, que haurem suas competências da própria Constituição, único fundamento de validade de suas leis. Desse modo, a autonomia municipal é a faculdade que a pessoa política do Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer suas normas jurídicas. Enfim, é a aptidão de estabelecer, por direito próprio, e não por delegação, regras próprias.

Assim, nota-se que a autonomia dos Municípios é insofismável, já que elegem livremente seus Prefeitos e possuem um Poder Legislativo capaz de prescrever, por direito próprio, normas jurídicas obrigatórias, obedecidos, apenas, os princípios da Constituição, aos quais, de resto, todas as pessoas devem submeter-se.

De fato, o Município não poderia ser havido por autônomo, se a ele não se consentisse gerir o seu, dispor do seu, contratar sobre o seu e reger sua vida e seus bens, observados, apenas, os limites constitucionais e legais.

Nesse sentido, toda lei tributária municipal válida é suprema sobre qualquer outra da União, do Estado ou de outro Município com a qual conflite. Quando, por hipótese, uma lei municipal e uma lei estadual regulam a mesma matéria, e esta se acha compreendida na competência do Legislativo Municipal, a lei estadual deve ceder, pois não é senão um simulacro de lei, ou seja, uma tentativa malograda de exercer uma aptidão estranha aos limites estabelecidos para a competência estadual.

Acerca da relevância jurídica do princípio da autonomia municipal elucida Roque Antônio Carrazza¹:

“É interessante observar, em seguimento, que o princípio da autonomia municipal é dos mais relevantes de quantos existem em nosso direito positivo (Geraldo Ataliba). Deveras, Kelsen observa – com muita propriedade – que a importância de uma norma jurídica pode ser aferida pela intensidade de sanção que acarreta, acaso descumprida. Ora, se um Estado-membro violar a autonomia de um dos Municípios localizados em seu território, ele é passível, até, nos termos do art. 34, VII, `c`, da Constituição, de intervenção federal, medida que implica quebra (temporária, é certo) do próprio princípio federativo, verdadeira chave de abóbada de nosso sistema jurídico, como se depreende da simples leitura do art. 60, § 4º, I da mesma Carta Fundamental (‘Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado`.)

Portanto, fazendo um esforço de arranjo, o Município goza da mais ampla autonomia, tendo sido alçado, pelo próprio Texto Excelso, à invejável posição de pessoa política (igual, pois, neste particular, aos Estados e à União). Esta autonomia

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 163-4.

vem assegurada, de modo mais significativo, no art. 30 da Constituição, que, em suma, garante ao Município governo e administração próprios, no que toca a seu peculiar interesse. Acresçamos a isto o fato de que, enquanto a União só pode tratar dos assuntos referidos no art. 21 da Lei das Leis (numerus clausus), e os Estados, dos não privativos da União ou dos Municípios (art. 25, § 1º da CF) a estes últimos é dado dispor, livremente, de todos quantos forem de seu peculiar interesse. Presume-se, até prova em contrário (presunção juris tantum), que a atuação do Município é legítima, ou seja, submissa ao Direito, principalmente quando `instituir e arrecadar os tributos de sua competência`, `criar, organizar e suprimir distritos`, organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local`, e assim avante. Nestes campos – e como em inúmeros outros – absolutamente não pode haver prevalência da lei federal ou estadual sobre a municipal. Como bem aduz Hely Lopes Meirelles, em obra clássica, `se a União ou o Estado-membro, extravasando dos limites de sua competência, invadir a órbita privativa da administração municipal, pode o Município recorrer ao Judiciário, para compelir o poder federal ou estadual a recolher-se aos lindes que a Constituição lhe assinala`”.

Assim, ao repartir a competência tributária, foi reservado aos Municípios, pelo art. 156 da Constituição Federal, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O Imposto sobre Serviços vem hoje regulado pelos arts. 8º e seguintes do Decreto-Lei n. 406, de 1968. Aquele diploma também traz, em anexo, a lista dos serviços cuja realização dá margem à incidência do imposto.

O ISS é de competência dos Municípios, segundo o disposto no art. 8º do Decreto-Lei n. 406/68, e também do art. 156, III, da Constituição Federal. De acordo com o mesmo artigo do referido Decreto-Lei, sua hipótese de incidência será a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de qualquer dos serviços constantes da lista anexa àquele diploma legislativo. É a própria Constituição Federal, em seu art. 156, III, que determina a incidência do ISS apenas sobre a prestação dos serviços incluídos em lista aprovada por lei complementar. Como essa lista corresponde hoje àquela veiculada pelo mencionado decreto-lei, e como somente poderá ser alterada por lei complementar, tem-se que o Decreto-Lei n. 406/68, que teve seus dispositivos recepcionados pela Constituição Federal de 1988, porque com ela compatíveis, vale, hoje, como se fosse a lei complementar.

A lista dos serviços cuja prestação dá margem à incidência do ISS é taxativa. Não admite, portanto, aplicação analógica. Serviços que nela não estejam compreendidos não podem ter a sua prestação sujeita à incidência do imposto.

Assim, ressalvados os serviços constitucionalmente colocados sobre o campo de incidência do ICMS, qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que definido em lei complementar.

Os serviços excepcionados pelo art. 155, II da Constituição Federal são os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que se submetem exclusivamente ao ICMS.

Assim, consiste a hipótese tributável pelos Municípios na prestação dos demais serviços, de forma residual, seja qual for a sua natureza, por pessoa física ou jurídica, sob o regime de direito privado.

O ISS possui finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade dos Municípios.

Determinou, ainda, a Carta Magna, que, tratando-se de norma de eficácia contida, devem os serviços ser definidos em lei complementar. Nesse contexto, importante referir o ensinamento de Aroldo Gomes de Mattos:

“Segundo a melhor doutrina, há uma contradição no próprio texto constitucional quando atribui competência aos Municípios para instituir imposto sobre `serviços de qualquer natureza`, e, ao mesmo tempo, faz uma limitação: os `definidos em lei complementar`.

(...)

Na verdade, os serviços definidos em lei complementar têm mero caráter exemplificativo, pois carece de sentido lógico a suposta delegação concedida pelo constituinte para o legislador complementar terminar sua obra.

(...)

Todavia, a jurisprudência, desde antanho, inclinou-se em sentido contrário, ao consagrar a legitimidade do rol da lista de serviços baixada por lei complementar. Tanto é assim que foi ela considerada taxativa, como consta do RE 75.952, de 29 de outubro de 1973, no qual foi relator o insigne Ministro Thompson Flores.”²

Desse modo, como se pode verificar, o atual sistema tributário nacional albergou, em seu elenco de impostos, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, que se caracteriza – constitucionalmente – pelos seguintes pontos: o imposto é de competência dos Municípios; o imposto é sobre a circulação de serviços, a prestação de serviços a terceiros; e, os serviços onerados pelo imposto municipal são os definidos em lei complementar, não podendo fazer parte da lista os serviços que permaneceram na competência dos Estados.

A disciplina constitucional do ISS importa caracterizá-lo como imposto sobre a circulação de serviços de qualquer natureza. É imposto que onera a prestação de serviços de bens imateriais na etapa da circulação econômica.

Conforme refere Sérgio Pinto Martins:

² Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. Livro: O ISS e a LC 116. Artigo de Aroldo Gomes de Mattos, O Novo Regramento do ISS efetuado pela LC 166/2003, pág. 22-3, Ed, Dialética, São Paulo, 2003.

“O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa da movimentação econômica. Prestam-se, assim, serviços quando se vende um bem imaterial. Prestam-se serviços quando se realiza prestação dependente de contrato de transporte, agência, de depósito, etc.”³

Ainda, em relação ao lançamento do ISS, Ricardo Alexandre ensina que:

“O ISS é lançado por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada fato gerador, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.”⁴

Em relação aos elementos essenciais, o ISS, como qualquer tributo, tem os que seguem: elemento material (fato gerador da obrigação tributária), elemento pessoal (contribuinte) e elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota). Vejamos:

a) Fato gerador: conforme prevê expressamente o art. 114, do Código Tributário Nacional, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Somente a lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária. A Constituição Federal ainda determina que o fato gerador dos impostos deve estar previsto em lei complementar, e não define o fato gerador do ISS, dizendo apenas que compete ao Município instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. De sua expressão nominal podem ser extraídas algumas diretivas. O tributo incide sobre o serviço enquanto objeto de circulação econômica, que só se caracteriza com a habitualidade da prestação, a excluir os serviços prestados ocasionalmente, e a lucratividade, assim entendida a intenção de obter vantagens econômicas com a atividade, ainda que o lucro seja invisível ou esteja embutido no rendimento de serviço paralelo. Assim, o fato gerador do imposto municipal é a prestação de serviços definida em lei complementar e disciplinados na lei ordinária municipal ao criar o ISS. A lei complementar não cria o imposto; este vai ser criado pela lei ordinária municipal. Nesse sentido, o fato gerador do ISS está definido no art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, nos seguintes termos:

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

³ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. Ed. Atlas: São Paulo, 4ª Ed., 2002, pág. 40.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, pág. 643.

§ 1º . O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Oparações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

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

§ 4º . A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.”⁵

b) Contribuinte: conforme o Código Tributário Nacional, no seu artigo 121, contribuinte é a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo. O responsável é aquele que, não tendo a condição de contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo, decorrente de lei, conforme prevê o artigo 121, parágrafo único, também do Código Tributário Nacional. O artigo 10, do Decreto-lei n. 406/68 menciona que o contribuinte é o prestador de serviços previstos na lista determinada pela lei complementar. Assim, nos termos do art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003, contribuinte é o prestador de serviço. Contribuinte é, por exemplo, o fornecedor do trabalho, o locador de bens imóveis, a pessoa que oferece diversão pública ou faz cessão de direitos. De acordo com o parágrafo único do art. 10, porém, não serão considerados contribuintes do imposto os que prestarem serviços em relação de emprego (nesse caso o contribuinte será o empregador), os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades (nos casos de sociedades contribuintes serão elas próprias, pelos serviços que prestarem, e não seus dirigentes ou membros de conselho de administração, consultivos ou fiscais). Significa o dispositivo também que os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores, e as atividades desenvolvidas pelos dirigentes e membros do conselho de administração, consultivos e fiscais, a benefícios de suas empresas, também não ficam sujeitos à incidência do tributo, embora possam estar compreendidos na lista de serviços. Não se pode, portanto, e exemplificando, cobrar ISS do advogado ou do contador empregados, pelos serviços que prestam ao seu empregador.

c) Base de cálculo: é a grandeza econômica escolhida pelo legislador para estabelecer a tributação. A base de cálculo de qualquer imposto deve ser definida em lei complementar, como esclarece a alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, e especificada

⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

em lei ordinária municipal (artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional), ou seja, a base de cálculo está adstrita ao princípio da legalidade.

O preço do serviço vem a ser a base de cálculo do ISS (artigo 9º, do Decreto-lei n. 406). O preço do serviço é o valor da contraprestação relativa ao fornecimento de trabalho, da locação de bens móveis, etc. Quando se tratar de serviços prestados em forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a base de cálculo não incluirá a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (Decreto-Lei n. 406, art. 9º, § 1º).

O art. 7º, da Lei Complementar n. 116/2003 estabelece:

“Art. 7º . A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º . Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º . Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

II – (VETADO)

§ 3º . (VETADO).”⁶

d) Alíquota: é o percentual que irá incidir sobre a base de cálculo para apurar-se o montante devido do tributo. As alíquotas do ISS são fixadas pela legislação própria de cada Município. Caba à lei complementar, porém, estabelecer quais serão suas alíquotas máximas, assim como excluir da incidência do imposto as exportações de serviços para o exterior (CF, art. 156, § 3º, I e II). Sobre a alíquota, interessante é o ensinamento de Ricardo Alexandre, que vale a pena transcrever:

“No que se refere ao ISS, a Constituição Federal estipulou, principalmente a partir da Emenda Constitucional 37/2002, regras que permitem ao Congresso Nacional restringir a autonomia municipal no exercício da competência relativa ao tributo, dificultando a deflagração de guerra fiscal. Apesar de ser plausível a tese de que a Emenda, sob o argumento de proteger o pacto federativo, acabou por feri-lo, para os objetivos desta obra, a novidade será presumida constitucional.

A maneira mais comum como se dava a guerra fiscal do ISS era os Municípios estipularem alíquotas irrisórias para o tributo, atraindo empresas para os respectivos territórios, uma vez que a competência para a cobrança era, em regra, do Município em que estava domiciliado o prestador de serviço.

Noticiou-se, por exemplo, que Municípios da região metropolitana de São Paulo reduziram a alíquota do ISS para 0,5% (meio ponto percentual), o que equivalia a um décimo do que era cobrado na Capital. Dessa forma, as empresas que mudassem formalmente suas sedes para tais Municípios gozariam de uma redução de 90% (noventa por cento) na carga relativa ao tributo.

No final das contas, todos os Municípios acabavam perdendo, pois quem tem um aparente ganho, sujeita-se a perdas futuras, ma vez que os demais Municípios entrarão na guerra. Há de se recordar, também, que a população dos Municípios

⁶ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

menos estruturados utiliza os serviços dos Municípios maiores, de forma que a diminuição na qualidade de tais serviços também acaba por repercutir negativamente para a população daqueles entes que tiveram algum ganho momentâneo na batalha. Por tudo, visando restringir a possibilidade da beligerância fiscal, o art. 156, § 3º, I e III, da CF/1988 dispõe:

‘§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...) III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.’

A rigor, a fixação de alíquota máxima não visa a evitar guerra fiscal, mas tão somente a impor limites à sede arrecadatória, que poderia levar o Município a ultrapassar o razoável no exercício de sua competência.

Respalhada na autorização constitucional, a Lei Complementar 116/2003 estipulou, em seu art. 8º, II, a alíquota máxima de 5% (cinco pontos percentuais).

(...) Quanto à fixação das alíquotas mínimas, principal providência no sentido da pacificação fiscal, a Lei Complementar 116/2003 não trouxe qualquer regra, de forma que continua aplicável a previsão constante no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT no sentido de que, enquanto não editada a lei complementar prevista, o ISS ‘terá alíquota mínima de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968’. Os serviços executados enquadram-se no ‘item 7’ da atual Lista de Serviços, anexa à LC 116/2003 (serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres).”⁷

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, pág. 640-1.

3 A SITUAÇÃO DO MUNICÍPIO DE FELIZ/RS NA COBRANÇA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS

Especificamente em relação ao Município de Feliz, o Tabelionato de Notas de Feliz impetrou Mandado de Segurança, processo que tramitou com o n. 146/1.06.0000308-8, sob a alegação de que a Lei Municipal n. 1.868/05, de 30.12.2005, que alterou o Código Tributário Municipal, adequando-se à Lei Complementar n. 116/2003, viola direito líquido e certo seu; bem como que a inclusão de seu Tabelionato no cadastro de serviços sujeitos ao ISS é inconstitucional. A sentença de primeiro grau julgou procedente o *mandamus* para liberar definitivamente o impetrante – Tabelionato - do pagamento do imposto de serviço de registros públicos, cartorários e notariais, reconhecendo como ilegal a exigência de alvará de funcionamento, bem como taxa de fiscalização.

Diante dessa situação, o Município apelou e o processo foi para o Tribunal de Justiça do Estado, sob o n° 70020579736. O Acórdão do Tribunal, que posteriormente transitou em julgado, confirmou a sentença de primeiro grau, para declarar **a impossibilidade de cobrança do ISS sobre os serviços prestados pelos notários e registradores públicos, pela interpretação do § 3° do art. 1° , combinado com o § 3° do art. 150 da Constituição Federal.**

O Desembargador Relator do Acórdão fundamentou seu voto da seguinte forma:

“Relativamente aos serviços públicos somente se enquadram, como tributáveis, na Lista de Serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, anexa à Lei Complementar Federal n° 116/2003, nos termos do art. 1°, § 3°, os delegados a particulares para fins de exploração econômica mediante a cobrança de “preços”, que têm “tarifa” a sua unidade de medida, daí porque, embora previstos no subitem 21.01 da referida Lista, não são alcançados pelo referido imposto os prestados pelos notários e registradores públicos, que lhes são delegados não em razão de fins econômicos ou lucrativos, mas da necessidade de serem confiáveis, eficientes e seguros, como se pelo Estado prestados fossem, tanto que regulados e fiscalizados pelo Poder Judiciário (cf. art. 236, § 1°, da CF).”⁸

Assim, à época, com o trânsito em julgado da decisão, o Município de Feliz restou impossibilitado de cobrar o ISS sobre os serviços cartorários – notariais e registrais.

Posteriormente, com a decisão do Supremo Tribunal Federal, através da ADIN n. 3089, do Distrito Federal - que pacificou a questão da cobrança de ISS sobre os serviços notariais, no sentido de ser constitucional a incidência prevista na Lei Complementar n. 116/03, itens 21 e 21.1, e devida a cobrança (ADIN 3089 DF, transitada em julgado dia

⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70020579736, da 2ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 18 de janeiro de 2008.

08.08.2008) -, além da unificação da jurisprudência, no mesmo sentido, do Tribunal de Justiça, acolhendo no todo a declaração de constitucionalidade da cobrança, o Município de Feliz ajuizou perante o Tribunal de Justiça do Estado Ação Rescisória, sob o argumento de que o Acórdão n. 70020579736 seria rescindível por violar literal disposição de lei (Lei Complementar n. 116/2003), ante a sua declaração de constitucionalidade pelo STF, se enquadrando a ação na hipótese prevista pelo art. 485, V, do Código de Processo Civil (que autoriza o ajuizamento da ação rescisória).

Vale dizer que em momento algum a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 que determinam a incidência do ISS sobre as atividades de registros públicos, cartorários e notariais, e que a Ação de Inconstitucionalidade proposta pela ANOREG jamais obteve qualquer liminar para suspender a cobrança do Imposto.

Nesse ponto, importante fazer menção – e uma breve explanação – acerca do enunciado da Súmula 343 do STF, que foi afastada pelo Município de Feliz por ocasião do ajuizamento da Rescisória, e assim dispõe: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”⁹

No sentido do afastamento da aplicação da Súmula para casos que envolvem ação rescisória – argumento este que foi utilizado pelo Município de Feliz, pode-se citar o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que editou o enunciado n. 63 do TRF da 4ª Região, como segue: “Não é aplicável a Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal nas ações rescisórias versando matéria constitucional.”¹⁰

Assim, segundo esse entendimento, se a lei for a Constituição e houver interpretação pelo Supremo Tribunal Federal, caberá ação rescisória, sendo irrelevante qualquer controvérsia existente nos tribunais à época da confecção da decisão. Dessa forma, se se tratar de texto da Constituição, o entendimento estratificado na Súmula 343 do STF não deve prevalecer, afinal, em nosso sistema jurídico compete ao STF a última palavra em matéria constitucional. Percebe-se, portanto, verdadeira relativização do disposto na Súmula 343 do STF, admitindo-se a rescisória no tocante à matéria constitucional. E é exatamente nesse aspecto que se encontra a íntima relação entre ação rescisória e controle de constitucionalidade.

Conforme o entendimento que relativiza a Súmula 343 do STF já exposto anteriormente, somente será possível a rescisória quando houver interpretação do STF acerca

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 343.

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Enunciado n. 63.

da matéria constitucional controvertida. Por outro lado, o STF, ao se pronunciar acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei que fundamentou a decisão, nada mais estará fazendo do que controle de constitucionalidade, seja pela via difusa ou concentrada.

O controle de constitucionalidade concentrado – ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade) –, a despeito da Súmula 343 do STF, ensejará a rescisão da decisão que teve por base matéria do controle de constitucionalidade. Isso se dá em razão dos efeitos *erga omnes*, *ex tunc* e vinculante que possui.

Nesse mesmo sentido, em recente julgado do STF, o Ministro Relator Gilmar Mendes, reafirmou que em casos como o presente, não se aplica o enunciado da Súmula 343, isto porque, disse o Ministro, existe na matéria controvérsia sobre a interpretação constitucional do Supremo em discussão, e completou: “se ao STF cabe guardar a Constituição, sua interpretação deve ser acompanhada pelos demais tribunais”¹¹.

Dessa forma, o entendimento é de que as sentenças transitadas em julgado posteriores ou anteriores à declaração de (in)constitucionalidade da norma podem ser desconstituídas. Nesse sentido vale citar o Resp n. 720.953/SC, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki:

“PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO AO ART. 485 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE DE PROVAS NA AÇÃO RESCISÓRIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N.os 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. POSTERIOR DECLARAÇÃO PELO PRETÓRIO EXCELSO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 343 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES.

1. Quanto à suposta afronta ao art. 485 do Código de Processo Civil, verifica-se que a matéria nele tratada não foi analisada pelo Tribunal a quo, tampouco foi objeto de embargos declaratórios, incidindo as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

2. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é firme ao afastar a aplicação da Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal quando o Pretório Excelso, ainda que em controle difuso, declara a inconstitucionalidade do diploma legal sobre o qual foi erigida a decisão que julgara procedente a pretensão.

3. Ante o efeito *ex-tunc* da declaração de inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei Municipal n.º 7.428/94, por parte da Corte Suprema, perfeitamente cabível, na hipótese, a ação rescisória, não havendo espaço para alegação de ofensa à coisa julgada ou ao princípio da segurança jurídica.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.”¹²

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 328812, da 2ª Seção, Brasília, DF, 19 de outubro de 2011.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 720953, da 5ª Turma, Brasília, DF, 13 de outubro de 2008.

Assim, nos casos em que a Corte Suprema fixa a interpretação de uma norma infraconstitucional, ajustando-a à ordem constitucional, cabe ação rescisória da decisão, mesmo que a interpretação seja definida em momento posterior ao trânsito em julgado.

No caso do Município de Feliz, foi exatamente o que se buscou, a rescisão do Acórdão e da sentença para rever a interpretação de lei que é contrária à fixada pelo STF em matéria constitucional.

Ainda, deve-se frisar que somente é passível de ser afastada a Ação Rescisória, à luz da Sumula 343, por motivo de controvérsia entre os tribunais, pois a valoração nestes casos é de que a interpretação de norma jurídica não comporta as categorias de certa ou errada, apenas usa-se o critério da razoabilidade.

Outro argumento que embasou o pedido rescisório do Município foi o de que no próprio Tribunal de Justiça do Estado a matéria encontrava-se unificada, sendo que, após o trânsito em julgado da ADIN 3089, não foi proferida qualquer decisão no sentido de impedir a cobrança nos Municípios do ISS sobre as atividades notariais, cartorárias e de registro público. Por fim, o art. 102, § 2º, da Constituição Federal é cristalino ao referir o efeito vinculante e *erga omnes* das decisões nas Adins e ADCs, como segue:

“§ 2º. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas declaratórias de constitucionalidade, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”¹³

Ademais, a legislação, a doutrina e a jurisprudência já afirmaram e firmaram o entendimento de que a coisa julgada não é um valor absoluto. Isto porque se admite a rescisão quando a decisão transitada em julgado violar literal disposição de lei. Ainda, quando a decisão tenha violado interpretação constitucional do Supremo Tribunal Federal, mesmo que posterior à sentença/acórdão rescindendo.

O que ocorre, então, e ocorreu efetivamente no caso do Município de Feliz foi o que a doutrina costuma chamar de **coisa julgada inconstitucional**. Interessante forma de incidência da coisa julgada inconstitucional se dá quando uma decisão judicial transitada em julgado e que não é passível de ser impugnada por mais nenhum recurso, com base em uma lei em plena vigência (eivada pela presunção de constitucionalidade das leis) que é, posteriormente, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou ao contrário, quando há uma decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da lei e,

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988.

posteriormente, é declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Foi exatamente o que ocorreu com o Município de Feliz, no tocante à possibilidade de cobrança do ISS sobre as atividades cartorárias, notariais e de registros públicos. Dessa forma, “sentença inconstitucional” revestida de coisa julgada é aquela que pressupõe, veicula ou gera uma afronta à Constituição. Dessa forma, a “coisa julgada inconstitucional”, pode revestir-se de qualquer uma das seguintes hipóteses:

- a) sentença amparada na aplicação de norma inconstitucional;
- b) sentença amparada em interpretação incompatível com a Constituição;
- c) **sentença amparada na indevida afirmação de inconstitucionalidade de uma norma;**
- d) sentença que se ampara ou que veicula uma violação direta de normas constitucionais;
- e) sentença que gera uma situação diretamente incompatível com a ordem constitucional.

Acerca da coisa julgada inconstitucional, importante trazer à baila o ensinamento do autor Marcelo Novelino, extraída de sua obra *Direito Constitucional*¹⁴:

“Mais que um simples instituto do direito processual, a coisa julgada pertence ao direito constitucional (Liebman). Humberto Theodoro Júnior afirma que o efeito da imutabilidade da coisa julgada não foi conferido pela Constituição, mas pelo legislador (CPC, art. 457), pois se assim não fosse, a ação rescisória seria incompatível com a ordem constitucional. No entanto, este entendimento não nos parece plausível, por permitir ao legislador ordinário extinguir a imutabilidade da coisa julgada, esvaziando o sentido da norma constitucional. O valor assegurado pelo princípio da não retroatividade é a segurança jurídica e, para sua efetiva proteção, é indispensável a imutabilidade da coisa julgada, ainda que esta não seja absoluta e possa ser regulamentada por lei, desde que compatível com os valores constitucionalmente protegidos.

A relativização da coisa julgada tem como um de seus fundamentos o princípio da relatividade (ou da convivência das liberdades públicas), segundo o qual nenhum direito, por mais importante que seja, pode ser considerado absoluto, por encontrar limites decorrentes de outros direitos constitucionalmente consagrados. Se nem mesmo a inviolabilidade do direito à vida é absoluta, o que dizer da coisa julgada que, assim como as demais garantias, não é um objetivo em si mesmo, mas um meio para se proteger determinados direitos e alcançar determinados valores.

A coisa julgada, enquanto garantia constitucional-processual, deve ser harmonizada com outros valores constitucionalmente protegidos (princípio da concordância prática).

A leitura clássica da coisa julgada como algo absoluto, fruto de uma preocupação apenas com a segurança jurídica em detrimento de outros valores igualmente consagrados na Lei Suprema, revela-se inconstitucional (‘coisa julgada inconstitucional’).”

¹⁴ NOVELINO, Marcelo. *Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo, Método, 2011. Pág 481-2.

E, por fim, na mesma obra anteriormente citada, o autor refere o reconhecimento do instituto pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, como segue:

“Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se destacado o posicionamento do Ministro José Augusto Delgado no sentido de ‘não reconhecer caráter absoluto à coisa julgada’.

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que a manutenção de soluções divergentes sobre um mesmo tema enfraqueceria a força normativa da Constituição, revelando-se contrária ao princípio da máxima efetividade. Por essa razão, se uma decisão judicial transitada em julgado conferiu uma interpretação à norma constitucional diversa daquela posteriormente adotada pela Corte Suprema, esta decisão poderá ser objeto de ação rescisória. Em se tratando de matéria constitucional, não se aplica a Súmula 343/STF (‘Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais’).

Na hipótese de relativização da coisa julgada decorrente da divergência de interpretação de norma constitucional, entendemos que para haver uma ‘concordância prática’ dos princípios da igualdade e da força normativa da constituição com o princípio da segurança jurídica, deve-se admitir apenas o cabimento de ação rescisória dentro do prazo legalmente previsto (2 anos), afastando-se, como regra, a possibilidade de utilização dos demais instrumentos mencionados. Nesse sentido, também o entendimento adotado pelo STF.”¹⁵

¹⁵ NOVELINO, Marcelo. *Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo, Método, 2011. Pág. 483-4.

4 A DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS

O conteúdo deste capítulo é a análise da declaração de constitucionalidade, pelo STF, da cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, cartorários e notariais, através da Adin n. 3089/DF.

Em primeiro plano é importante clarear a questão do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, que ora está pacificada no entendimento de que há a incidência, face à decisão do STF, assim ementada:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE.”¹⁶

O Acórdão objeto da Ação Rescisória ajuizada pelo Município de Feliz, tratado no Capítulo II do presente trabalho, teve como fundamento, inicialmente o art. 1º da Lei Complementar n. 116/02, que abaixo se transcreve:

“Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)
§ 3º. O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.”¹⁷

O Eminent Relator interpretou o artigo supra-citado, combinando-o com o art. 156, § 3º, da CF, sob o seguinte enfoque: que o ISS apenas incide nas atividades delegadas a particulares quando “exploradas economicamente”, isto é, de forma lucrativa. Conclui afirmando que o Imposto não incide sobre a atividade cartorária, pois suas atividades lhes são delegadas não em razão de fins econômicos ou lucrativos, mas da necessidade de serem confiáveis, eficientes e seguras, como se pelo Estado prestadas fossem.

Ocorre que a Constituição Federal, no seu artigo 156, III, determina aos Municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza - ISS. O legislador constitucional

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADIN n. 3089, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 8 de agosto de 2008.

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 31 de julho de 2003.

determinou que a matéria disciplinada nas legislações municipais instituidoras do ISS deve estar circunscrita ao âmbito definido em lei complementar.

Em 31 de julho de 2003, adveio a Lei Complementar n. 116, que dispõe sobre o ISS, abrangendo toda atividade braçal ou intelectual, desde que exercida com finalidade econômica, relacionadas em lista anexa. Observa-se que a referida Lei Complementar, prevista no inciso III do artigo 156 da CF, serve para delimitar a amplitude da competência tributária municipal, não sendo possível a incidência do ISS em serviços nela não previstos.

A análise da lista anexa da Lei Complementar mostra que está expressamente prevista nos itens 21 e 21.1 a incidência do ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

A jurisprudência, consoante decisão do STF, interpreta a “lista de serviços” prevista na lei complementar como taxativa, mas comporta interpretação e analógica. Em outras palavras, não necessariamente todos os serviços elencados que constituem hipótese de incidência possível do ISS. Vale dizer, é vedado ao legislador complementar contrariar a regra-matriz de incidência do ISS prevista na Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

Seguindo este raciocínio, o STF, na decisão publicada em 01 de agosto de 2008, decidiu pela improcedência da ação interposta pela ANOREG – Associação dos Notários e Registradores do Brasil, ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da LC n. 116/03. Os autores da ADIN alegavam violação dos artigos 145, II, 150, VI, a e §§ 2º e 3º, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição Federal, sob o argumento de que o ISS incidiria apenas sobre a prestação de serviços de índole privada.

A decisão da Corte Suprema foi categórica no sentido de confirmar a constitucionalidade da Lei Complementar que dispõe sobre o ISS, declarando que:

“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”.¹⁸

O Ministro Redator Joaquim Barbosa, no seu voto assim argumenta:

“A atividade notarial é sempre exercida por entes provados, mediante contraprestação com viés lucrativo, posto que de índole estatal. A circunstância de a atividade ser remunerada, isto é, explorada com intuito lucrativo por seus delegados já atrairia, por si somente, a incidência do art. 150, § 3º, da Constituição Federal”.¹⁹

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADIN n. 3089, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 8 de agosto de 2008.

¹⁹ Idem.

Portanto, elide toda a fundamentação do Acórdão rescindível que se funda apenas na impossibilidade de cobrança do ISS sobre a atividade de registros públicos, tendo em vista que tal atividade não visa lucro. Ocorre que, o contrário é justamente o que fundamenta a decisão do STF em declarar a constitucionalidade da cobrança: a lucratividade das atividades dos Tabelionatos e Cartórios.

Vale ressaltar que a decisão que declarou constitucional a cobrança de ISS sobre as atividades notariais e cartorárias afastou, veementemente, a incidência da imunidade recíproca, pelos seguintes argumentos:

“Tanto os objetivos como os efeitos do reconhecimento da aplicação da imunidade recíproca são passíveis de submissão ao crivo jurisprudencial, em um exame de ponderação e proporcionalidade, não bastando a constatação objetiva de natureza pública do serviço prestado que se está a tributar. Assim, 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.”²⁰

Este é o posicionamento adotado, igualmente, há muito, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

“MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. SERVIÇOS CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. INCIDÊNCIA. NATUREZA DA ATIVIDADE. Os serviços cartorários e notariais, pela natureza econômica da atividade desenvolvida, e porque prestados por particulares mediante delegação, não são atingidos pela imunidade tributária prevista no art. 150, inc. IV, alínea “a”, da CF. SENTENÇA MODIFICADA, EM REEXAME OFICIAL.”²¹

Vale, ainda, ressaltar trecho do Acórdão do TJRS acima referido:

“A qualificação dos emolumentos devidos pelos serviços notariais e registrais como taxas, como decidiu o Supremo Tribunal Federal (ADI nº 2653-MT), não descaracteriza a natureza jurídica de direito privado do serviço, porquanto presente a natureza econômica com fim lucrativo da atividade prestada por particular, mediante delegação.

Essa é a lição de HUGO DE BRITO MACHADO: “Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal” (Curso de Direito Tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 243).

Logo, os serviços notariais e registrais não se beneficiam da imunidade recíproca consagrada no art. 150, inc. VI, alínea “a”, da Constituição Federal, verbis: “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;”

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADIN n. 3089, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 8 de agosto de 2008.

²¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70009914706, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 16 de dezembro de 2004.

A Colenda 22ª Câmara Cível do TJRS adota a mesma tônica para elidir a idéia de que os Cartórios, Tabelionatos e Registros Públicos, não podem ser protegidos pela imunidade tributária:

“DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. Cabível o mandado de segurança diante de direito líquido e certo, consistente na declaração de inexigibilidade da cobrança de ISS instituída pela Lei Municipal nº 2.369/04, tratando-se de norma de efeito concreto, capaz de lesar direito individual. INCIDÊNCIA DE ISS NOS SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. APLICAÇÃO DO § 3º DO ART.150 DA CF. 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, o que foi instituído pela Lei Municipal nº 2.369/04. Inocorrência de não 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. Precedentes do TJRS. Sentença reformada em reexame necessário.”²²

“REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE. ISS. SERVIÇOS CARTORIAIS E NOTARIAIS. SERVIÇO PÚBLICO DELEGADO. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL RECÍPROCA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. -O Prefeito Municipal é autoridade coatora para responder a mandado de segurança impetrado visando a abstenção da cobrança do ISS sobre serviços notariais e registrais, porque de sua ordem emanam as determinações executivas para exigência do tributo. -A imunidade constitucional recíproca restringe-se às pessoas jurídicas de direito público, não se estendendo aos serviços públicos concedidos ou delegados. -Não ofende o disposto no artigo 150, VI, *in fine*, da Constituição Federal, a exigência do Imposto Sobre Serviços, dos serviços cartoriais e notariais, com base em legislação municipal que se ampara na Lei Complementar 116/2003, que prevê a incidência do tributo sobre tais atividades. - Não são inconstitucionais ou ilegais as obrigações acessórias que regulam o procedimento relativo ao recolhimento do imposto. -Sentença modificada em reexame necessário.”²³

“MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. SERVIÇOS CARTORIAIS E NOTARIAIS. AUTORIDADE COATORA. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. SENTENÇA CITRA PETITA. NULIDADE. 1. A autoridade coatora, em mandado de segurança, só tem legitimidade para prestar informações. O ato de recorrer é privativo da pessoa jurídica de direito público. 2. Não incorre em julgamento citra petita, a sentença que concede a ordem pleiteada, ainda que a liminar deferida tenha apenas feito menção a um dos pedidos. 3. A imunidade recíproca consagrada no artigo 150, inciso IV, alínea a, da Constituição da República não alcança os serviços cartoriais e notariais prestados pelo particular mediante delegação. Preliminar de suspensão rejeitada. Voto vencido. Recurso não conhecido. Sentença modificada em reexame necessário.”²⁴

Inclusive, o próprio Município de Feliz, em outra ocasião, quando do julgamento do Recurso em Reexame Necessário n. 70010198703, proferido no Mandado de Segurança

²² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70012050001, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 18 de agosto de 2005.

²³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70010843506, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 16 de junho de 2005.

²⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70009616749, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 26 de outubro de 2004.

impetrado pelo Sr. Oficial de Registros Públicos João Jacinto Mortari, n. 146/1040000238-0, já teve a seu favor declarada a constitucionalidade da cobrança do respectivo ISSQN pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado:

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DE ISS NOS SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. APLICAÇÃO DO § 3º DO ART.150 DA CF. 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, o que foi instituído pela Lei Municipal nº 1.665/03. Inocorrência de não 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. Precedentes do TJRS. Apelo provido. Prejudicada a análise do reexame necessário.”²⁵

Posteriormente, o próprio STF examinou a matéria através de Recurso Extraordinário n. 477.033-4/RS e manteve a declaração da constitucionalidade da Lei Municipal, por já ser matéria pacífica a constitucionalidade da cobrança.

²⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 7001098703, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 31 de março de 2005.

5 DA FORMA DE CÁLCULO DO ISS

Seguindo a estruturação dos fundamentos de direito que embasam o presente trabalho, a abrangência do ISS é sobre toda prestação de serviço com finalidade econômica.

Desta amplitude surge o fato gerador do imposto que é a prestação do serviço que tem por base de cálculo o preço do serviço, nos estritos termos do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/03.

O cálculo do ISS com base no preço do serviço é a regra geral (base variável) que prevê apenas duas exceções de tributação fixa:

- a) A prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte;
- b) Os serviços prestados por algumas sociedades de profissionais com assunção de responsabilidades.

A primeira exceção legal prevê a tributação fixa aos serviços prestados por profissionais autônomos, consubstanciados pelo trabalho pessoal. Desta forma, na lição de Hely Lopes Meirelles²⁶, não está abrangido pela exceção legal o profissional autônomo que se vale do trabalho de outras pessoas para a realização do serviço prestado, pois deixa de ter caráter pessoal.

Analisando essa exceção, não há espaço para nela inserir a atividade notarial, como se denota a seguir: as atividades notariais, prestados no seio dos Cartórios e Registros Públicos, exigem e empenham o labor de diversos profissionais, não bastando para a prestação do serviço oferecido o trabalho realizado pelo oficial do registro ou pelo tabelião. Assim sendo, não está configurado nos serviços notariais prestados pelos profissionais da área o caráter pessoal da atividade exercida.

Apenas para deixar claro o entendimento, o simples fato de um profissional prestar autonomamente um serviço com finalidade econômica, não lhe garante sua inserção na exceção à base de cálculo variável, prevista pelo § 1º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68. Ademais, bastante claro é o voto vista do Ministro Marco Aurélio, proferido no dia 13/02/2008, na ADIN 3089, quanto a afastar a equiparação da atividade notarial ao do profissional liberal:

“No tocante a base de incidência, descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência sobre o preço do serviço.”²⁷

²⁶ *Direito Municipal Brasileiro*. 15ª edição, Ed. Malheiros Editores, 2006. p. 227: “Assim, o trabalho do profissional autônomo não será pessoal se da sua realização participarem outras pessoas empenhadas em atividades integrantes do serviço prestado (...)”.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADIN n. 3089, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 8 de agosto de 2008.

A segunda exceção à base de cálculo variável se aplica apenas às sociedades simples, previstas no artigo 966 e seguintes do Código Civil. Em oposição, temos que os serviços cartorários, regulamentados pela Lei n. 8.935/94 (Lei dos Cartórios), são executados por particulares através de concurso público de provas de títulos, por delegação de serviço público.

Desta forma, não há como confundir a atividade do empresário com a do notário, portanto está fora do âmbito da exceção a inserção da atividade notarial no tratamento diferenciado previsto no § 3º do art. 9º do referido Decreto-Lei, pelos Cartórios e Registros Públicos não se tratarem de sociedades de profissionais que prestam serviços especializados com assunção de responsabilidade pessoal.

Ainda, a Lei do Município de Feliz simplesmente acolheu todos os termos da Lei Complementar n. 116/03 e o Decreto-Lei n. 406/68 para a sua elaboração. Assim, a tabela anexa ao Código Tributário Municipal (alterado pela Lei Municipal n. 1.868/05) está correta em abranger na sua incidência os serviços notariais, pois observa para tanto todos os requisitos necessários impostos pela Lei Complementar do ISS.

O Egrégio Tribunal de Justiça do RS acolheu no todo o posicionamento do STF sobre a matéria, conforme ementa de julgado abaixo transcrito, observa-se que a cobrança de ISS dos Cartórios é questão pacífica, bem como que a alíquota é a variável:

“ADIN. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. ITENS 21 E 21.01 DO §1º DO ARTIGO 1º DA LEI N.º 2.420/2003, DO MUNICÍPIO DE SOBRADINHO, QUE INTRODUZ NA LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS AS ATIVIDADES NOTARIAIS, REGISTRAIS E CARTORÁRIAS. ADMISSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF. ADIN nº 3089-DF. - Os serviços notariais e de registro são executados em regime de caráter privado, porém, por delegação do Poder Público, assumindo-os, os respectivos Oficiais, por conta e risco econômico próprios, estando os seus rendimentos sujeitos à tributação, não incidindo, portanto, a imunidade recíproca prevista no § 3º do art. 150 da CF, pois se trata de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos rendimentos privados (§ 3º do art. 150 da CF). - Os notários e tabeliães apenas arrecadam em nome do Estado (titular do tributo) as taxas devidas em razão do serviço público prestado (delegação da função de arrecadar), mas delas não são titulares. Artigo 7º, caput e § 3º, do CTN. - O que é assegurado aos agentes delegados é apenas uma "parcela " dos emolumentos e custas adimplidos pelas pessoas que utilizam os serviços de cartório e de registro, sendo esta a sua remuneração (o preço do serviço), base de incidência do ISSQN. Tal remuneração, na parte repassada pelo Estado ou diretamente detida no caixa pelos notários e registradores, tem um caráter contratual ou quase-contratual, podendo ser classificada sempre como tarifa ou preço, nunca como taxa, a qual decorre da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o usuário do serviço público. - Existindo nítida manifestação econômica de riqueza na atividade desenvolvida pelos notários e registradores, configurado está o fato gerador do ISS, ainda que o pagamento do preço ou tarifa não seja pelo usuário final do serviço, mas pelo Estado (poder delegante). Inteligência do art. 1º, § 3º, da LC nº 116/03. - O Supremo Tribunal Federal, em decisão recente, conferiu novo tratamento à matéria ao julgar improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-DF, proposta pela

Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR) contra o texto da Lei Federal Complementar nº 116/2003, itens 21 e 21.1, entendendo que os Municípios e o DF podem cobrar ISS sobre os serviços notariais e de registro público. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA IMPROCEDENTE.”²⁸

Das informações acima trazidas, o Município de Feliz corretamente observou a finalidade econômica da atividade notarial, como asseverou o STF sobre os serviços notariais, pois têm intuito lucrativo e possuem caráter remuneratório.

²⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ADIN n. 70020174314, Tribunal Pleno, Porto Alegre, RS, 12 de maio de 2008.

6 DA IMPORTÂNCIA DAS RECEITAS DE ISS SOBRE AS ATIVIDADES CARTORÁRIAS PARA A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Inserido no contexto da disciplina Gestão Tributária, especificamente no que tange à Gestão da Receita, o

“orçamento público municipal é apresentado como um meio que evidencia as receitas de terceiros (impostos, taxas e contribuições) e as receitas que constituem fontes de recursos, sendo possível ao governo municipal reconhecer o montante total na aplicação e oferecimento de bens e serviços, como a educação, a saúde, a segurança, dentre outros, no intuito de atender aos anseios da sociedade.”²⁹

Dessa forma, tendo em vista que o ISS é uma das principais fontes de receita para o orçamento público municipal, e que, ainda, os cartórios de registros civis e tabelionatos captam proeminentes valores com o exercício de suas atividades, fica evidente a importância da arrecadação de ISS para a gestão pública.

Como bem explicita José Roberto Rodrigues Afonso³⁰:

“O exame mais detalhado da situação brasileira mostra que a arrecadação tributária própria dos municípios provém, sobretudo, dos impostos sobre a venda de serviços – ISS – e sobre a propriedade imobiliária urbana – IPTU - . Segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) , relativos ao exercício de 1997 e cobrindo uma amostra de 5.046 prefeituras, verifica-se que 99% (5.017) coletavam alguma receita tributária, sendo que 95% cobravam ISS (4.807), 90% IPTU (4.527), 94% taxas (4.749) e 18% contribuições de melhoria (887). Apesar de o imposto sobre a propriedade ser tradicionalmente mais afeto à esfera local de governo, nota-se que há um número maior de municípios aplicando o ISS do que o IPTU no Brasil, embora, confrontados os montantes destes dois impostos por localidade, em apenas 45% (2.171) das prefeituras que cobravam ISS esta receita superava a do IPTU.”

Ainda, do mesmo texto se extrai a seguinte tabela:

²⁹ UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. *Plano de Ensino Gestão Tributária*. Porto Alegre, 2011.

³⁰ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível*. In Cadernos Adenauer 4: Os municípios e as eleições de 2000. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, jun. 2000.

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL - 1998

	VALOR EM R\$ MILHÕES	EM % DO PIB	EM % DO TOTAL	EM % DA RECEITA DISPONÍVEL
PRINCIPAIS TRIBUTOS / CONTRIBUIÇÕES	14.625	1,63%	100,0%	31,6%
IMP. SOBRE SERVIÇOS DE QQ. NATUREZA - ISS	5.489	0,61%	37,5%	11,8%
IMP. PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	4.092	0,45%	28,0%	8,8%
IMP. DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	988	0,11%	6,8%	2,1%
TAXAS PODER POLÍCIA	439	0,05%	3,0%	0,9%
TAXAS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	2.195	0,24%	15,0%	4,7%
IMP. RENDA FONTE	837	0,09%	5,7%	1,8%
CONTRIB. SEGURID. SERVIDORES	380	0,04%	2,6%	0,8%
CONTRIB. MELHORIA	70	0,01%	0,5%	0,2%
DEMAIS	135	0,02%	0,9%	0,3%

Também sobre a evolução da arrecadação tributária própria dos Municípios elucidam Marcos Takao Ozaki e Ciro Biderman³¹:

“Como se pode observar no Gráfico 1, as receitas tributárias aumentaram consideravelmente entre 1989 e 2001. Para o total dos municípios brasileiros a arrecadação própria representava cerca de 9% da receita orçamentária. Os municípios viviam essencialmente das transferências, que alcançavam 63% da receita. Este padrão é um pouco diferente, tomando apenas as receitas das capitais dos Estados. Para este grupo de municípios as receitas próprias atingiam 22% do total da receita, número bem semelhante aos 23% observados no município de São Paulo (MSP). Em 2001 o quadro havia mudado consideravelmente. A participação das receitas próprias dos municípios aumentou para, respectivamente, 18% (todos os municípios do Brasil), 32% (capitais) e 41% (MSP). É importante destacar que este aumento nas receitas próprias não se deu às custas de uma redução da proporção das receitas de transferência, como também deve estar claro no Gráfico 1. De fato, a proporção das transferências aumentou para todos os casos analisados (Brasil, Capitais e MSP). Na verdade, a diminuição relevante ocorreu nas despesas de capital, que está implícita no aumento da proporção das receitas correntes na receita total. Em 1989 as receitas de capital representavam 12% das receitas dos municípios, reduzindo-se para 3% em 2001. Este fato implica que análises bastante difundidas indicando que a transferência de responsabilidades por parte dos municípios não foi seguida por uma transferência de recursos precisam ser, no mínimo, requalificadas.

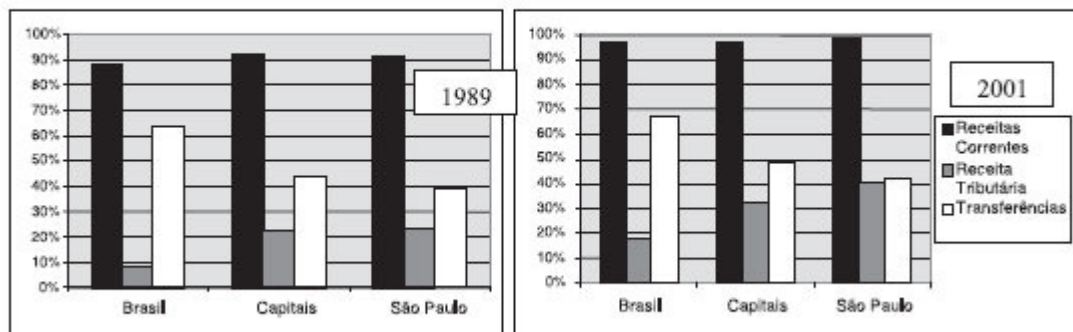
De qualquer maneira, se a Constituição de 1988 regulamentou a arrecadação própria dos municípios e ampliou, pelo menos potencialmente, a sua base, aumentou também os deveres dos entes locais. Adicionalmente, com a regulamentação da Lei de Responsabilidade Fiscal que entrou em vigor em maio de 2000, por meio da Lei Complementar n. 101, aumentou ainda mais a necessidade de se ampliar a base tributária própria. Com a nova lei não é mais permitido aos Estados e municípios

³¹ OZAKI, Marcos Takao; BIDERMAN, Ciro. *A importância do regime de estimativa de ISS para a arrecadação tributária dos Municípios brasileiros*. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 8, n. 4, out/dez 2004.

manter déficits crônicos que acabavam sempre absorvidos pelo governo federal, como virou praxe nos anos 1990.”

E o gráfico 1 do mesmo artigo traz os dados:

Gráfico 1: Composição das Receitas Orçamentárias dos Municípios



Fonte: tabulação própria a partir dos dados do STN.

Segundo Afonso³², nas grandes cidades o crescimento se dá em função da modernização fazendária e, após a estabilização econômica, pela melhoria dos sistemas de avaliação das propriedades imobiliárias e pelo crescimento dos serviços, à frente da indústria e do comércio. Nas cidades de pequeno porte e de regiões muito pobres, o aumento na arrecadação tende a ser explicado pela simples regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas, uma vez que, uma década atrás, em diversos municípios, nada era cobrado.

Sobre a relevância das receitas próprias dos Municípios, afirmam Ozaki e Biderman³³:

“Os municípios ainda são altamente dependentes das transferências intergovernamentais que representam 69% da receita corrente. No entanto vale notar a relevância da arrecadação própria na composição da receita. A maior parte das receitas próprias (56%) provém de impostos e estes impostos são compostos essencialmente pelo ISS (51%) e pelo IPTU (41%). Além do mais, nota-se que a participação das receitas próprias é bem superior nas capitais em geral, chegando a 41% no maior município do país.”

Ainda, acerca da importância dos serviços como fonte de arrecadação Ozaki e Biderman também referem:

³² AFONSO, José Roberto Rodrigues. *A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível*. In Cadernos Adenauer 4: Os municípios e as eleições de 2000. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, jun. 2000. p. 35-57.

³³ OZAKI, Marcos Takao; BIDERMAN, Ciro. *A importância do regime de estimativa de ISS para a arrecadação tributária dos Municípios brasileiros*. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 8, n. 4, out/dez 2004.

“O crescimento na participação do ISS na arrecadação dos municípios deveu-se em parte ao crescimento do peso deste setor nas atividades urbanas. Em 1999, 57% da força de trabalho estava no setor terciário (comércio e serviços). Tal setor tem crescido muito nos últimos anos (...). Enquanto caiu a proporção do setor primário e secundário, respectivamente, de 37% e 23% para 25% e 19%, o setor dos serviços aumentou sua participação de 41% em 1977 para 57% em 1999.”

E, nas suas conclusões, afirmam:

“A Constituição Federal de 1988 deu aos municípios o status de ente federativo, o que envolve apresentar autonomia financeira e tributária. Neste esforço de arrecadação tributária, o ISS apresenta posição de destaque, pois o setor de serviços é um dos que mais cresceu na década passada. Isto se reflete nas estatísticas de arrecadação tributária municipal que mostram que o ISS é a maior fonte de arrecadação dos municípios, à frente dos impostos patrimoniais como o IPTU. Investir na implementação legal e administrativa do ISS pode, portanto, trazer grandes benefícios aos municípios. Mais do isso, investir em formas de arrecadação alternativas, que levem a maior simplicidade administrativa e à eficiência econômica é tudo o que se deseja de um sistema tributário.”

A partir dessas constatações, se verificou qual foi a efetiva arrecadação de ISS, no Município de Feliz, antes e depois da possibilidade de exigência do imposto. Primeiramente, a fim de que se possa tomar conhecimento dos valores correspondentes à arrecadação total do ISS no Município de Feliz, segue abaixo tabela evolutiva dos quantitativos:

Arrecadação de ISS 2004 a 2007				
Receita	2004	2005	2006	2007
ISS – R\$	R\$ 426.459,31	R\$ 382.359,85	R\$ 411.922,41	R\$ 600.154,58

Arrecadação de ISS 2008 a 2011				
Receita	2008	2009	2010	2011
ISS – R\$	R\$ 793.022,43	R\$ 715.263,69	R\$ 947.633,65	R\$1.008.835,85

Fonte: Relatório de Arrecadação de ISS-2012 do Município de Feliz

Dentro desse contexto, visando averiguar a importância da matéria, e sabendo-se que os valores arrecadados pelo Município de Feliz/RS com o ISS foram os acima referidos, importante determinar os valores arrecadados com o resultado do ajuizamento da Ação Rescisória e demais iniciativas relacionadas às atividades cartorárias. A previsão de entrada para os cofres públicos, apenas no ano de 2012, corresponde à importância real de R\$ 275.735,52, cobradas dos cartórios. Considerando que esse valor será computado como receita no ano de 2012, verifica-se que retornaram aos cofres da Fazenda, como resultado dos

processos judiciais sobre o ISS dos cartórios, um valor que representa mais de 27% da arrecadação anual de ISS total do Município em 2011.

Em uma análise mensal, conforme dados obtidos junto à Secretaria da Fazenda do Município, os valores médios arrecadados dos cartórios, e regularmente pagos, correspondem à importância de R\$ 7.700,00 por mês, gerando uma receita anual de R\$ 92.400,00, o que representa 9% do ISS orçado pelo Município.

O Município de Feliz/RS é um dos poucos do Estado do Rio Grande do Sul que tomou a iniciativa da discussão judicial sobre a matéria tratada na presente pesquisa, sendo, também, um dos poucos que pode se beneficiar com tamanho aumento de arrecadação.

O aumento da arrecadação auxilia na concretização de uma gestão pública municipal eficiente, pois o Município cumpre o seu dever fiscal ao granjear meios para desenvolver o seu papel social de distribuição de mais serviços à população, utilizando-se a prática da gestão pública municipal em processos de arrecadação.

A receita pública de ISS sobre as atividades cartorárias é de fundamental relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa municipal, compatível com as exigências legais e institucionais, necessárias para a consecução de seu fim, que é o atendimento ao interesse público. Como consequência disso, é necessária a adequação do planejamento para ajuste no orçamento visando a aplicação dos recursos oriundos das novas receitas.

Dentre a importância arrecadada com as ações tomadas, verificou-se que não é possível mensurar com exatidão os quantitativos de ISS dos cartórios que foram especificamente destinados para cada finalidade, tendo em vista que se classificam como valores de caixa livre.

No entanto, é possível afirmar que, segundo a Lei 9.394/96, o índice mínimo que deverá ser aplicado pelo Município em manutenção e desenvolvimento do ensino será de 25% das receitas provenientes de impostos, inclusive as receitas provenientes das transferências constitucionais previstas no parágrafo 5º do artigo 153 e nos artigos 158 e 159 da Constituição Federal, efetivamente arrecadados no decorrer do exercício, sendo que destes, no mínimo 15% no ensino fundamental e o restante em educação infantil, podendo ser menos que 10% a aplicação neste nível de ensino.

Da mesma forma, conforme a Emenda Constitucional n. 29, será obrigatória a aplicação mínima de 15% pelos Municípios nas ações e serviços públicos em saúde das receitas provenientes de impostos.

O valor restante entra no cômputo do orçamento e são aplicados normalmente conforme entende a conveniência e oportunidade do gestor público, sempre dentro dos ditames das leis orçamentárias. Portanto, o recurso arrecadado ainda pode ser aplicado em investimentos de pavimentação e asfaltamento de ruas, obras de infraestrutura, iluminação, redes de água, além de apoio à execução de projetos habitacionais, assistência social, dentre tantos outros que podem ser citados a título de exemplo. Assim, a arrecadação de tais valores a título de ISS se constitui como uma das principais fontes de arrecadação municipal e possui, por isso, função social.

Nesse sentido,

“No campo da receita pública, constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Portanto, o Gestor Público não poderá mais se cingir ao procedimento de instituir tributos e prever a sua arrecadação, devendo preocupar-se em adotar medidas que assegurem que a receita prevista no orçamento efetivamente ingresse nos cofres públicos. A LRF traz inovações em vários aspectos relacionados à receita, principalmente no que se refere aos seguintes elementos: previsão de receita, renúncia de receita e desempenho da arrecadação.”³⁴

A responsabilidade na gestão e o planejamento governamental exigem que a Administração Pública defina seus objetivos, estabeleça suas metas e prioridades, fundamentadas em um diagnóstico das potencialidades e dificuldades existentes, visando promover o desenvolvimento socioeconômico, função do gestor. Os resultados de uma arrecadação tributária eficiente podem potencializar as ações do gestor público, e aprimorar a condição de compreensão e aplicação à realidade pública municipal. Todos esses fatores passam, assim, por uma análise da visão teórico-empírica do sistema tributário e legal municipal.

Nesse sentido, Willson Gerigk e Ademir Clemente tratam da influência da arrecadação sobre a gestão financeira dos Municípios:

“Sena e Rogers (2007) destacam que, dentre os três níveis, o municipal é o que possui ligações mais diretas com o cidadão, pois assume todas as responsabilidades na ordenação da cidade e na organização dos serviços públicos locais. Os gestores públicos, no âmbito municipal, vêm convivendo com novas responsabilidades, que vão muito além da necessidade de manter o equilíbrio entre receitas e despesas: precisam desenvolver ações que visem a melhores resultados na aplicação dos recursos disponíveis.

Mas é certamente nos municípios de pequeno porte, onde a população mais sente as consequências, se a gestão for irresponsável e houver descumprimento dos

³⁴ CASTILHOS, Abel Ferreira. *Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público*. Porto Alegre: Companhia Rio-Grandense de Artes Gráficas, 2009, pág. 126.

resultados planejados, porque quanto menor o município maior a dependência da população em relação aos serviços públicos municipais. Desta forma a LRF se reveste de especial importância para os inúmeros pequenos municípios brasileiros. O estrangulamento da capacidade de tributar e a elasticidade da demanda por serviços públicos, decorrente da situação econômica e social do país, são fatores cruciais, responsáveis por boa parte da enorme pressão a que estão sujeitos os gestores municipais. A situação da maioria dos municípios brasileiros é de aguda falta de recursos financeiros, que dificulta sobremaneira suas administrações. Em consonância com o que preconiza a LRF, as administrações públicas, de todas as esferas, têm buscado mudanças na forma de administrar, saindo do enfoque exclusivamente legalista e passando a emprestar maior importância aos resultados (Bresser-Pereira, 1998; Matias-Pereira, 2007; Osborne & Gaebler, 1995).³⁵

A busca pelo enfoque gerencial, voltada a resultados, tem importância em razão do quadro das restrições legais a que está sujeito o administrador público. Então, diante da relevância que os municípios apresentam na estrutura público-administrativa brasileira, o espaço de manobra do gestor para decidir sobre a aplicação dos recursos se torna fundamental, e está diretamente relacionada à capacidade de arrecadação. A ampliação do espaço de manobra é proporcional, assim, ao montante de recursos financeiros efetivamente arrecadados e sobre os quais os administradores públicos efetivamente podem exercer escolhas quanto à aplicação e é, portanto, o que permite aos municípios imprimirem características próprias e diferenciadas às suas administrações.

Para Menezes³⁶, o município é reconhecido como a instituição que pode levar, de forma mais eficiente e eficaz, a presença do poder público ao interior do país, além de poder desempenhar o papel de agente do desenvolvimento econômico local.

Matias e Campello³⁷ corroboram esse entendimento, afirmando que é no município, menor unidade administrativa da Federação, onde se apresentam as condições mais adequadas para que seja formado um quadro nacional democrático e onde são geradas as situações mais favoráveis para a intervenção, pelo fato de o poder público local estar mais próximo dos problemas e ser mais suscetível ao controle direto da sociedade.

Dessa forma, e levando-se em conta que a questão tributária constitui-se em uma das principais problemáticas que envolvem a administração pública, uma vez que nunca o país precisou tanto de recursos para investir e fazer justiça social, a correta análise do tema visa propor, da teoria para a prática, baseado na experiência do Município de Feliz/RS, a compreensão da ação do gestor público, dada a representatividade da arrecadação do ISS

³⁵ GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir. *Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos*. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 15, n. 3, mai/jun 2011.

³⁶ MENEZES, A. M. F.. *O processo de descentralização e as contas públicas: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas* (Tese de doutorado). Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.

³⁷ Matias, A. B., & Campello, C. A. G. B. (2000). *Administração financeira municipal*. São Paulo: Atlas.

sobre as atividades cartorárias, como agente central na promoção do bem estar social, por meio da eficiente arrecadação de recursos públicos, o que possibilitará, por conseguinte, a competente utilização de recursos tributários.

Com efeito, acerca da gestão e finanças públicas municipais, Gerigk e Clemente referem que,

“A função da gestão pública é disponibilizar os serviços necessários à população, mediante a execução orçamentária. Em relação aos municípios, a gestão está associada às questões de interesse local e abrange aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

As melhorias da gestão pública, em todos os seus aspectos, dependem essencialmente da correta e persistente administração dos recursos financeiros, porque, no ambiente público municipal, como de resto em todo o setor público, tais melhorias estão ligadas às receitas e às despesas, ou seja, revelam-se como relações basicamente financeiras.

Os municípios, para o desempenho de suas atividades e na realização de seus fins, precisam obter meios financeiros, pela exploração de seu patrimônio, pelas contribuições representadas pelos tributos municipais e pela participação nas receitas do governo estadual e da União. Essa atividade que os municípios desenvolvem para atendimento das necessidades públicas é denominada por Silva (2004) de Gestão e Administração Financeira e consiste em obter, criar, gerir e despender os recursos financeiros indispensáveis àquelas necessidades”.³⁸

Essa situação reflete uma nova consciência das funções do gestor, que exige atualmente se realize uma gestão pública de resultados. Essa “Nova Realidade”, em contraste com posturas estabelecidas durante os últimos períodos, é identificada por Peter Drucker³⁹ como sendo uma nova consciência das funções do governo. Caracterizado pela busca pró-ativa de resultados, legitimados pela avaliação de uma sociedade que controla continuamente a transparência, a eficiência e a eficácia da gestão pública, o modelo de um governo empreendedor se contrapõe ao modelo do governo burocrático, voltado para o controle interno e para a mera conformidade com os custos orçados.

O estímulo à avaliação constante do desempenho da gestão pública tem como um de seus requisitos a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, tanto em relação ao proposto e planejado, como em relação às receitas atingidas, inclusive com vistas à legitimação dos mandatos políticos.

³⁸ GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademar. *Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos*. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 15, n. 3, mai/jun 2011.

³⁹ DRUCKER, Peter F. *As novas realidades*. Tradução de Carlos Afonso Malferrari. 2ª edição. São Paulo: Pioneira, 1991.

7 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Baseado no estudo de caso do Município de Feliz, é realizada uma análise explicativa do ISS, com a sua conceituação e interpretação legislativa, especialmente no que se refere à cobrança do imposto sobre as atividades de registros públicos, de cartórios e tabelionatos, após a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a constitucionalidade da incidência prevista na Lei Complementar n. 116/03, itens 21 e 21.1, e devida a cobrança.

A pesquisa está baseada em uma análise teórica dos fundamentos da decisão do STF, e uma abordagem das decisões nos demais Tribunais do País, especialmente o Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, em decorrência dos efeitos constitucionais advindos da declaração de (in) constitucionalidade do STF.

O trabalho está embasado em uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Além disso, em relação aos dados referentes ao Município de Feliz, as informações foram levantadas por meio de observação participante, aproveitando-se a atuação no cargo de Procuradora do Município. Em razão da atuação tomou-se conhecimento de ação já transitada em julgado a favor do Tabelionato de Notas – contra o Município - e posterior declaração de constitucionalidade em sentido contrário por parte do STF. Assim, a fim de subsidiar a defesa do Município para o exercício de sua competência tributária, com o auxílio da Secretaria da Fazenda, foi feita uma busca na jurisprudência estadual para que se pudesse localizar precedentes que amparassem o direito da fazenda municipal e, não obstante não ter sido descoberto nenhum outro Município que já tivesse passado por situação análoga – com a finalidade de se obter um quadro comparativo -, o Setor Jurídico completou a pesquisa teórica e formulou a ação rescisória.

8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente capítulo tem como objetivo descrever os resultados encontrados com base na análise feita dos elementos do ISS, declaração de constitucionalidade da sua cobrança e estudo de caso do Município de Feliz, e comentar se os resultados encontrados diferem dos resultados esperados e quais as possíveis razões para isso.

Inicialmente, o Município de Feliz/RS, tinha a seu desfavor uma decisão judicial transitada em julgado proibindo a cobrança de ISS sobre as atividades de Tabelionato.

Com a declaração de constitucionalidade da cobrança do ISS por parte dos Municípios em relação às atividades cartorárias pelo STF, decorre daí, automaticamente, um efeito vinculante da decisão que reflete nos demais tribunais do país. Nesse sentido, as decisões de tribunais e juízes hierarquicamente inferiores devem se subordinar ao que foi decidido pela Corte Constitucional.

Não obstante isso, está expressamente previsto pela Constituição Federal o princípio da segurança jurídica das decisões, consubstanciado pela regra que autoriza o ajuizamento da ação rescisória no prazo de dois anos após o trânsito em julgado da decisão que se pretende atacar.

A legislação, a doutrina e a jurisprudência já firmaram o entendimento de que a coisa julgada não é um valor absoluto. Isto porque se admite a rescisão quando a decisão transitada em julgado violar literal disposição de lei. Ainda, quando a decisão tenha violado interpretação constitucional do Supremo Tribunal Federal, mesmo que posterior à sentença/acórdão rescindendo. Nesse sentido, se o STF é, constitucionalmente, o guardião da Constituição Federal, a interpretação que ele dá à norma jurídica deve, necessariamente, ser seguida pelos demais tribunais do país.

Assim, com base no estudo realizado da incidência do ISS, com a declaração de constitucionalidade da sua cobrança pelo STF, e dos instrumentos que a própria Constituição – ou interpretação constitucional – assegura à efetividade das decisões do STF é que se localizou a possibilidade legal de o Município de Feliz utilizar o diploma processual cabível, qual seja, a Ação Rescisória para a desconstituição de sentença transitada em julgado – inclusive há mais de dois anos, se fosse o caso – e asseguramento do direito constitucionalmente garantido de cobrança plena dos tributos abrangidos pela sua competência municipal: o ISS dos serviços de tabelionatos e registros de imóveis.

E foi assim que se verificou ter ocorrido no caso do Município objeto da análise deste trabalho. Foi ajuizada ação rescisória com base na decisão do STF que sufragou o

entendimento de que as sentenças transitadas em julgado posteriores ou anteriores à declaração de (in)constitucionalidade da norma podem ser desconstituídas, a fim de rever a interpretação de lei que é contrária à fixada pelo STF em matéria constitucional.

A ação rescisória foi proposta e, após regular instrução processual, foi julgada procedente, mandando-se desconstituir a anterior sentença e o anterior acórdão que proibiam a cobrança do ISS. O processo teve como fundamento a decisão da Corte Suprema que, interpretando a Constituição Federal, permitiu aos Municípios a regular cobrança de imposto de sua competência em desfavor de Tabelionatos de Notas e Registros Públicos, mesmo diante de uma sentença transitada em julgado.

Assim, atualmente, o que se tem no Município de Feliz, e obteve-se com o ajuizamento da Ação Rescisória, é a exigência do ISS sobre as atividades de cartório.

Portanto, após a pesquisa realizada, se verificou que a própria Constituição Federal garante que, para cada direito haverá os instrumentos constitucionais e processuais adequados, mesmo que tenham que ser desvendados pelo STF, como intérprete da Constituição, assegurando, com isso, a atuação administrativa pautada pelo princípio da eficiência, pois concede instrumento para que o gestor público cumpra as suas funções.

Nesse sentido, vale citar os ensinamentos de José Roberto Rodrigues Afonso⁴⁰, a embasar os resultados desta pesquisa:

“Do lado da receita própria municipal, a despeito do impressionante crescimento nos últimos anos, há ainda um enorme potencial inexplorado. Há um grande contingente de municípios com perfil idêntico em termos de região, renda e população com indicadores de receita própria com razoável variância. É possível avançar muito sobre as bases tributárias atuais, em especial nos casos das cidades médias e algumas de grande porte. As causas para este quadro são as mais diversas e vão muito além dos descasos dos prefeitos com a geração de recursos através de medidas pouco populares. Em muitos casos é preciso investimentos em cadastramento, sistemas de controle, fiscalização, treinamento de pessoal. Trata-se de aplicações de elevadíssimo retorno, mesmo para os critérios mais rígidos de análise de investimentos.”

Dessa forma, é possível sugerir a realização de um estudo, em continuação a este, que pesquise a relação, no município de Feliz, do aumento da arrecadação com os objetivos e metas alcançados, verificando, ainda, em que esses resultados são diferentes dos obtidos antes da implementação da arrecadação do ISS sobre os valores arrecadados pelos cartórios.

⁴⁰ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *A Capacidade de gastos dos Municípios Brasileiros: arrecadação própria e receita disponível*. In Cadernos Adenauer 4: Os municípios e as eleições de 2000. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, jun. 2000. p. 35-57.

Os resultados deste estudo permitem afirmar que o processo de gestão municipal inicia com uma eficiente arrecadação, que irá disponibilizar ao gestor os insumos necessários para que ele possa realizar uma administração qualificada.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou analisar, com base em decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade pelo STF, a declaração, com efeitos para todos os cartórios no Brasil, da constitucionalidade da cobrança do ISS sobre as atividades de tabelionatos e registros públicos.

A Corte Constitucional, em decisão publicada em 01 de agosto de 2008, decidiu pela improcedência da ação interposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da LC n. 116/03, e pacificou o entendimento no sentido de ser devida a cobrança de ISS sobre os serviços notariais.

Em razão disso, tomou força, por parte dos Municípios, a tese da possibilidade de cobrança do ISS em face das atividades cartorárias.

Assim, problematizou-se o estudo na seguinte questão: a partir da declaração da constitucionalidade da cobrança do ISS sobre as atividades de registros públicos, cartorários e notariais pelo STF, é possível a sua cobrança mesmo em face de serventias que possuem a seu favor uma decisão judicial já transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ISS, de forma oposta à decisão do STF? Com a pesquisa realizada, tomando por base o exemplo do Município de Feliz/RS, verificou-se ser possível a cobrança do ISS sobre as atividades cartorárias, inclusive sobre aquelas que têm a seu favor decisão transitada em julgado.

Nesse diapasão, buscou-se identificar com quais instrumentos legais e processuais deveria atuar o Município a fim de efetivar a cobrança do ISS sobre essas atividades, com base na abrangência da sua competência tributária, assegurada pela decisão vinculante do STF, à vista da importância que tem o imposto sobre as receitas municipais, somada à necessidade de a atuação administrativa se pautar pelo princípio da eficiência, expressamente previsto pela Constituição Federal.

Dessa forma, verificou-se que se a lei a ser interpretada for a Constituição e houver interpretação pelo Supremo Tribunal Federal, caberá ação rescisória, sendo irrelevante qualquer controvérsia existente nos tribunais à época da confecção da decisão. Ao STF compete realizar o controle de constitucionalidade das leis e dar a última palavra quando a questão for constitucional.

Ficou claro que as sentenças transitadas em julgado posteriores ou anteriores à declaração de (in)constitucionalidade da norma podem ser desconstituídas, e o instrumento

processual adequado para isso é a ação rescisória, mesmo já tendo transcorrido um período superior a dois anos.

E foi justamente essa a situação do Município de Feliz que, com sucesso, buscou a rescisão do Acórdão e da sentença para rever a interpretação de lei que é contrária à fixada pelo STF em matéria constitucional – coisa julgada inconstitucional.

Com a pesquisa realizada, ficou evidente o reconhecimento pelos Tribunais pátrios da relativização da coisa julgada, que tem com fundamento o princípio da relatividade, através do qual nenhum direito pode ser considerado absoluto, pois invariavelmente irá encontrar limites decorrentes de outros direitos constitucionalmente consagrados.

O princípio da relativização e o princípio da razoabilidade são atualmente campos abertos para a inserção de novas teorias – novas pesquisas -, e certamente servirão para proteger determinados direitos e garantias. A coisa julgada, a título de exemplo, deve ser harmonizada com outros valores constitucionalmente protegidos, e a sua leitura clássica como sendo algo absoluto – da mesma forma que outros direitos, fruto de uma preocupação apenas com a segurança jurídica em detrimento de outros valores igualmente consagrados na Lei Suprema, revela-se atualmente inconstitucional.

No que diz respeito à aplicação dessas teorias para o campo da gestão pública municipal, se verifica que nas últimas décadas vem crescendo nas sociedades democráticas de economias avançadas e emergentes a demanda pelo melhor uso possível dos recursos arrecadados pelo governo. Surgiu, assim, a postura de um governo empreendedor, voltado para o cidadão, buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia numa gestão pública por resultados, o que gera, em última análise, a consecução do interesse público e a legitimação pela sociedade da administração realizada.

Nesse diapasão e inserido dentro desse contexto, a cobrança compulsória de impostos sempre gerou uma tensão entre o cidadão contribuinte e o poder público, que se caracteriza, atualmente, em uma exigência cada vez maior da sociedade quanto ao melhor uso possível dos recursos arrecadados por parte do governo.

De fato, a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos. Estes, estimulados a participar da vida sociopolítica, são continuamente informados pelos meios de comunicação sobre os impactos dos planos, das políticas, dos orçamentos, dos déficits e superávits dos governos na qualidade de vida dos membros e setores da sociedade. Com isso, demandam cada vez mais que os gestores públicos não apenas se atenham com disciplina aos limites dos escassos recursos

orçados, mas otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade, através de uma postura pró-ativa de resultados na arrecadação.

Verifica-se, então, que processo de gestão municipal inicia com uma eficiente arrecadação, que irá disponibilizar ao gestor os insumos necessários para que ele possa realizar uma administração qualificada. As formas de efficientizar a arrecadação, então, podem e devem ser estudadas e exploradas pelo bom administrador público.

Pode se considerar esta uma sugestão para a realização de novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. **A Capacidade de gastos dos Municípios Brasileiros: arrecadação própria e receita disponível.** In Cadernos Adenauer 4: Os municípios e as eleições de 2000. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, jun. 2000. p. 35-57.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático.** 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 328812, da 2ª Seção, Brasília, DF, 19 de outubro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 722366, da 5ª Turma, Brasília, DF, 13 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADIN n. 3089, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 8 de agosto de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 343.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ADIN n. 70020174314, Tribunal Pleno, Porto Alegre, RS, 12 de maio de 2008.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70020579736, da 2ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 18 de janeiro de 2008.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70009616749, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 26 de outubro de 2004.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70009914706, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 16 de dezembro de 2004.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70010843506, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 16 de junho de 2005.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 7001098703, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 31 de março de 2005.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Reexame Necessário n. 70012050001, 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 18 de agosto de 2005.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Enunciado n. 63.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASTILHOS, Abel Ferreira. **Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público**. Porto Alegre: Companhia Rio-Grandense de Artes Gráficas, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coêlho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DECOMAIN, Paulo Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DRUCKER, Peter F. **As novas realidades**. Tradução de Carlos Afonso Malferrari. 2ª edição. São Paulo: Pioneira, 1991.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir. **Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos**. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 15, n. 3, mai/jun 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATIAS, A. B., & Campello, C. A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15ª edição, Ed. Malheiros Editores, 2006. p. 227.

MENEZES, A. M. F.. **O processo de descentralização e as contas públicas: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas** (Tese de doutorado). Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OZAKI, Marcos Takao; BIDERMAN, Ciro. **A importância do regime de estimativa de ISS para a arrecadação tributária dos Municípios brasileiros**. Revista de Administração Contemporânea. Curitiba, vol. 8, n. 4, out/dez 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Plano de Ensino Gestão Tributária**. Porto Alegre, 2011.