

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

EDUARDO SANTANA XAVIER

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE NOTARIAL E
DE REGISTRO**

São Luís
2014

EDUARDO SANTANA XAVIER

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE NOTARIAL E
DE REGISTRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão como requisito
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís
2014

Xavier, Eduardo Santana

A incidência do imposto sobre serviços na atividade notarial e de registro / Eduardo Santana Xavier. — São Luís, 2014.

55 f.

Impresso por computador (Fotocópia).
Orientador: Eliud José Pinto da Costa

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2014.

1. Direito tributário 2. Direito notarial registral 3. Superior Tribunal de Justiça 4. Supremo Tribunal Federal 5. Imposto sobre serviços 6. Responsabilidade dos notários e registradores 7. Pessoaalidade dos serviços 8. Base de cálculo 9. Alíquota fixa

CDU 34:336.2

EDUARDO SANTANA XAVIER

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA ATIVIDADE NOTARIAL E
DE REGISTRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)
Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, como o provedor de tudo, foi quem me permitiu chegar até esta etapa da graduação, me auxiliando e iluminando sempre nos momentos de incertezas e desafios.

À minha família, em especial aos meus pais, Raimundo Xavier Lima Silva e Sonizethe Silva Santana Xavier, que me deram todo o suporte e apoio para escolher a carreira que eu desejasse seguir, sempre colocando os estudos em primeiro lugar.

À minha namorada, Thaís Tavares, que me acompanha desde o início da graduação, me ajudando em vários momentos do curso, sempre me dando conselhos e me fazendo companhia para que juntos pudéssemos crescer, um apoiado no outro.

Aos meus amigos de infância, o qual eu pude compartilhar minhas dificuldades e alegrias. Aqui agradeço de maneira especial a Thomas Gomes e José Lucas que me acompanharam quando decidi trilhar meus primeiros passos nos concursos públicos, me dando todo o suporte e apoio necessário, sempre com uma palavra de incentivo.

Agradeço aos amigos de graduação, em especial ao Cláudio, Eduardo, Edilson e Danilo, que junto a mim trilharam esses longos cinco anos de curso, pois sem eles a jornada não teria valido tanto a pena.

Não poderia me esquecer, de agradecer aos demais familiares e amigos, que pela grande quantidade, seria uma tarefa quase impossível de enumerá-los, mas que de alguma forma merecem ser lembrados.

Agradeço, ainda, aos professores de toda uma vida. Em especial, ao meu orientador, Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa, que prontamente se interessou pelo tema escolhido para o presente trabalho.

A todos que, das mais diversas formas possíveis, contribuíram para que esse momento chegasse. Muito obrigado por tudo.

“Posso não concordar com nenhuma das palavras que você diz, mas defenderei até a morte o direito de você dizê-las.”

Voltaire

RESUMO

O presente trabalho visa estudar a incidência do Imposto Sobre Serviços nos emolumentos recebidos pelos notários e registradores, sobretudo abordando a possibilidade de incluir estes profissionais como beneficiários da alíquota fixa, destinado a profissionais autônomos, que exercem pessoalmente suas atividades. Para tanto, além do estudo do Imposto em questão, mostrou-se necessário à análise do Direito Notarial e de Registro, onde foram abordadas questões como a natureza jurídica dos emolumentos, a responsabilidade civil dos titulares das serventias e, principalmente, a pessoalidade dos serviços prestados pelos mesmos. Busca-se, assim, verificar o posicionamento dos Tribunais Superiores sobre o tema, fazendo uma análise crítica da jurisprudência, levando em conta a abordagem doutrinária e legislativa dada à matéria, para se consolidar o melhor entendimento sobre o tema proposto.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Notarial e Registral. Imposto sobre Serviços. Responsabilidade dos notários e registradores. Pessoalidade dos serviços.

ABSTRACT

This paper aims to study the incidence of services taxes on emoluments received by notary and registry offices, specially embracing the possibility of including these professionals as benefited by the flat rate directed to self-employed workers that perform personally their activities. Therefore, besides the study of the tax in question, it was necessary to analyse the Notary and Registry Law, where issues such as the legal nature of emoluments, civil liability of office holders, and mainly, the personal nature of the services provided by them were discussed. This is an attempt of verifying the position of the Superior Courts about the subject, analysing critically the case law, considering the doctrinal and legal approach of the subject matter in order to consolidate a better understanding about the proposed topic.

Keywords: Tax Law. Notary and registry law. Services taxes. Notary and registry Liability. Personal nature of services.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURA

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo Regimental
ANOREG	Associação dos Notários e Registradores
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CODJERJ	Código de Organização e Divisão Judiciárias do Estado do Rio de Janeiro
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISS	Imposto Sobre Serviços
LC	Lei Complementar
LNR	Lei dos Notários e Registradores
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	DIREITO TRIBUTÁRIO E IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	11
2.1	Direito tributário	11
2.1.1	Autonomia do Direito Tributário	11
2.1.2	Natureza do Direito Tributário	12
2.1.3	Direito Tributário, sistema tributário nacional e tributo	13
2.1.4	Princípios do Direito Tributário	16
2.2	Imposto sobre serviços	18
2.2.1	Conceito de imposto	18
2.2.2	ISS na Constituição Federal	19
2.2.3	A Lei Complementar do ISS	21
2.2.4	Estudo do ISS	21
3	ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTRO	26
3.1	Direito Notarial e de Registro	26
3.1.1	Notários e registradores na Constituição Federal	26
3.1.2	Legislação infraconstitucional	28
3.1.3	Atividade notarial e de registro	29
3.2	Natureza jurídica dos notários e registradores	30
3.2.1	Notários e registradores frente ao Poder Judiciário	32
3.3	Responsabilidade civil dos notários e registradores	33
3.4	Serventias extrajudiciais e o Direito Empresarial	35
3.5	Retribuição pelo exercício da atividade profissional: os emolumentos	36
4	BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE OS CARTÓRIOS	38
4.1	Constitucionalidade da incidência do ISS nos cartórios	38
4.2	ISS como imposto fixo	39
4.3	Preço do serviço diferente de taxa	41
4.4	Caráter personalíssimo da atividade notarial e de registro	42
4.5	Base de cálculo do ISS nas serventias extrajudiciais	44
5	CONCLUSÃO	49
	REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é ramo específico do Direito, que demanda conhecimento prévio de outros campos, como o do Direito Administrativo e Constitucional. Ocorre que quase a totalidade dos cidadãos é atingida, direta ou indiretamente, pelos mais variados institutos que têm origem nesse ramo. Por tais motivos, é de suma relevância debater, no âmbito da comunidade acadêmica, sobre a incidência dos Tributos nas mais diversas áreas.

Ocorre que seria inviável tratar sobre todas as espécies de Tributos presentes em nosso ordenamento jurídico no presente trabalho, por isso mesmo, optou-se por abordar o tema do Imposto Sobre Serviços, com destaque para incidência deste nos emolumentos recebidos pelos notários e registradores.

O Direito Notarial e Registral também ganha destaque na presente obra, primeiro por ser um ramo em ascensão, que vem ganhando cada vez mais destaque em nosso ordenamento jurídico, principalmente como meio de solução extrajudicial de litígios, segundo, pois a incidência do imposto em questão nos emolumentos recebidos pelos profissionais desta área é tema que envolve deste a constitucionalidade do Imposto sobre Serviço (ISS) em sua forma fixa, até a natureza jurídica do serviço prestado pelos cartórios.

O estudo do tema proposto se divide em três capítulos, o primeiro deles aborda as noções gerais do Direito Tributário, apresentando desde a natureza jurídica deste instituto, seus princípios e as características do Sistema Tributário Nacional, passando ao estudo mais específico do ISS, abordando a origem deste imposto, seu tratamento em nossa Constituição e em Lei Complementar (LC) específica e finalmente a posição da doutrina sobre a incidência deste tributo nas diversas modalidades de serviço.

No segundo capítulo, a preocupação centra-se na análise das peculiaridades do serviço notarial e de registro, tratando da origem dos cartórios e do próprio Direito Notarial e Registral, apresentando, em nosso ordenamento jurídico Constitucional e infraconstitucional, os principais dispositivos que tratam sobre o tema, através de uma análise crítica feita sobre a escassa legislação que define esses serviços. Assim, é através da doutrina e jurisprudência que muito dos conceitos referentes às serventias extrajudiciais podem ser entendidos.

O segundo capítulo apresenta uma análise detalhada sobre os serviços prestados nas serventias extrajudiciais e aborda, com maior precisão, o tema da remuneração recebida pelos notários e registradores, que é essencial para o desenvolvimento do problema proposto.

O terceiro e último capítulo, enfrenta de forma definitiva a questão da incidência do ISS sobre os valores recebidos pelos titulares das serventias extrajudiciais, analisando o tratamento diferenciado dado a esses profissionais nas diversas legislações que tratam sobre o tema, de modo a questionar a pessoalidade dos serviços prestados, e a posição das nossas cortes Superiores, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O capítulo que encerra o presente trabalho aborda de maneira exaustiva a possibilidade de incidência do ISS fixo, ou com alíquota fixa, nos serviços prestados pelos cartórios. Para tanto, estabelece a diferença entre esta modalidade de serviço e os serviços empresariais, bem como entre preço do serviço e taxa. Chegando por fim à conclusão mais adequada para o caso.

Tendo em vista as intermináveis discussões que têm permeado esse tema, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, é importante fazer uma análise abrangente sobre suas nuances, uma vez que ganha destaque o Direito Notarial e Registral, principalmente após a imposição Constitucional de concurso público para a carreira de notário e registrador, o que deu origem a uma nova carreira jurídica.

O trabalho monográfico ora apresentado adotará principalmente o Método Dedutivo de Abordagem, por meio do qual, através da utilização correta de cadeias de raciocínio, se pretende alcançar uma conclusão baseada no levantamento de enunciados e premissas.

Já o Método Procedimental a ser utilizado, assumirá a forma de um estudo doutrinário e teórico sobre a temática enfrentada, sendo necessária a análise jurisprudencial, com ênfase nas decisões do STJ, uma vez que é Lei Federal que regulamenta o ISS. Torna-se essencial a utilização de técnicas de pesquisa bibliográfica e documental: a bibliográfica consiste na leitura, compreensão e interpretação de livros e artigos científicos, os quais correspondem à fonte preponderante dos enunciados cognitivos que servirão de subsídio para a compreensão do assunto. A documental, por seu turno, é vertente da técnica bibliográfica.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO E IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O estudo do Direito Tributário é essencial para o desenvolvimento do tema proposto, pois a incidência do ISS sobre os emolumentos recebidos pelos tabeliães e registradores, como a incidência dos demais tributos, deve sempre observar as regras e princípios inerentes ao Direito Tributário.

Neste capítulo serão apresentados os conceitos do Direito Tributário, com menção aos seus princípios e principais dispositivos aplicados ao problema proposto, sob a visão de diferentes autores, bem como o conceito e a incidência do ISS nos serviços de modo geral.

2.1 Direito Tributário

2.1.1 Autonomia do Direito Tributário

A arrecadação de tributos se mostra como uma das principais fontes de receitas para o Estado, para tanto, é necessário que haja uma normatização envolta por diversos princípios importantíssimos ao Direito Tributário que tem finalidade de dar segurança aos contribuintes e ao próprio Estado. Nas palavras de Machado (2006, p. 51-52):

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

[...]

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

A discussão a respeito do alcance da autonomia do Direito Tributário persiste entre os doutrinadores. Segundo o entendimento de Sabbag (2014), Direito Tributário é ramo autônomo do Direito, não só didaticamente, mas, dogmática e cientificamente, apresentando-se, pois, como Direito autônomo, em face da

homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares, possuindo ainda autonomia estrutural.

Quanto a ser autônomo, ao menos didaticamente, é quase unânime a posição adotada entre os estudiosos do tema, assim, segundo esta corrente, o Direito Tributário deve ser estudado como ramo autônomo do Direito, com normas e princípios próprios que devem ser seguidos, não se podendo ignorar o fato de que o Direito é uno, existindo conceitos, dogmas e princípios que atingem todas as áreas do Direito, e às comunicam. Assim entendem os autores:

Do ponto de vista científico não se deve falar de autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno. Didaticamente, porém, é não apenas conveniente, mas necessário mesmo, dividir-se o Direito em departamentos, para facilidade de estudo. Isto não significa dizer que todos os conceitos de um dos departamentos tenham de prevalecer inteiramente em qualquer dos outros. A natureza das relações disciplinadas é que determinará quais os conceitos utilizáveis, e no Direito Tributário o legislador quase sempre se preocupa em estabelecer conceitos ou restrições a conceitos tomados de outros ramos do Direito, com finalidade de evitar a evasão tributária (MACHADO, 2009, p. 53).

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente (CARVALHO, 2012, p. 47).

Logo, para os fins deste trabalho, o Direito Tributário será entendido como ramo autônomo do Direito que disciplina as relações jurídicas entre o Estado, ao exercitar o seu poder de fiscalização do recolhimento dos tributos (ÁVILA, 2007).

2.1.2 Natureza do Direito Tributário

Embora se reconheça que a divisão do Direito em Público e Privado carece de fundamento científico, e que a fronteira entre um e outro nem sempre se pode estabelecer com segurança, tal distinção é de grande importância didática para o estudo dos vários ramos do Direito. Não restando Dúvida quanto ao ramo do Direito Tributário como Direito Público, qualquer que seja o critério para distinção entre Público e Privado, uma vez que o Estado é o titular de tal direito, o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes (MACHADO, 2009).

O Direito Tributário deve ser interpretado como ramo do Direito Público, e a ele são inteiramente aplicáveis os princípios fundamentais inerentes ao regime jurídico de Direito Público (ALEXANDRE, 2010).

A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é facilmente vista pelo fato de a obrigação de pagar tributo decorrer diretamente da lei, sem manifestação de vontade autônoma do contribuinte (foi proprietário de um imóvel na área urbana, tem que pagar o [Imposto predial territorial urbano] (IPTU), querendo ou não) e pelas diversas prerrogativas estatais que colocam o particular num degrau abaixo do ente público nas relações jurídicas, como, por exemplo, o poder de fiscalizar, de aplicar unilateralmente punições e apreender mercadorias, entre tantos outros.

Já a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público é visualizada, de maneira cristalina, na sempre presente exigência de lei para concessão de qualquer benefício fiscal. [...] (ALEXANDRE, 2010, p. 37-38).

Ademais, o Direito Tributário pode ser classificado como ramo jurídico pertencente ao *direito público*, com a figura do Estado sempre presente em um dos pólos da relação jurídica – e sempre em situação de superioridade jurídica perante o particular –, haja vista o interesse tutelado ser socialmente coletivo (o interesse público), o que dota suas normas jurídicas de compulsoriedade (SABBAG, 2014, p. 42, grifo do autor).

2.1.3 Direito Tributário, sistema tributário nacional e tributo

Machado (2009) conceitua o Direito Tributário como ramo que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitado o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder.

Na mesma linha seguem Carvalho (2004, p. 15), segundo o qual “o Direito Tributário é ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, e Sabbag (2014, p. 35, grifo do autor):

[...] o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

[...]

Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na *obrigação tributária*, cujos elementos são as partes, a apresentação e o vínculo jurídico.

O Sistema Tributário Nacional está prescrito nos artigos 145 à 162 da Constituição Federal de 1988. Estão disciplinadas a repartição das receitas entre os

entes federados, os princípios, os tipos de tributo e os limites do poder de tributar (ÁVILA, 2007).

O constituinte optou, como já o fizera o constituinte anterior, por um Sistema Tributário rígido, pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga o contribuinte se em lei não estiver (MARTINS, 2010).

A definição de tributo merece especial atenção, uma vez que a simples definição do Direito Tributário, tornar-se-ia tautológica, se não passássemos à explicação do que seja tributo, como elemento nuclear e noção centralizadora para a exata compreensão da idéia de Direito Tributário (CARVALHO, 2011).

Segundo Carvalho (2012), o vocábulo “tributo” experimenta seis significados diversos, quando utilizado nos textos do Direito Positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica.

Prossegue Carvalho (2012), afirmando que a definição apresenta-se no artigo 3º (terceiro) do Código Tributário Nacional, segundo o qual: “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, não paginado).

Machado (2009) ressalta que em princípio não é função da lei conceituar. Entretanto, certas vezes a lei estabelece conceitos, o que aconteceu com o conceito de tributo, sendo este legalmente determinado pelo artigo 3º (terceiro) do Código Tributário Nacional, e continua:

Assim, já agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas. Prevalece o conceito legal, resta apenas analisá-lo, examinando os seus diversos elementos [...] (MACHADO, 2009, p. 56).

Iniciando a análise do dispositivo legal, Machado (2009) afirma que por prestação pecuniária entende-se prestação tendente a assegurar ao Estado meios financeiro de que necessita para alcançar seus objetivos, não havendo espaço para o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

Destaca-se, todavia, a existência de opiniões em contrário, pelas quais toda e qualquer imposição do Estado tem o caráter de tributo, sendo, assim, forma de tributo o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal do júri, a entrega de bens requisitados pelo Estado, e tantas outras imposições do Poder Público

Mas se tal posicionamento podia ser acatado antes, depois do Código Tributário nos parece inteiramente superada (MACHADO, 2009, p. 56).

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. Independe da vontade do sujeito passivo (CARVALHO, 2012).

Ainda quanto à compulsoriedade da prestação, conforme entendimento de Machado (2009), a compulsoriedade caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

A prestação deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, nesta passagem, segundo Carvalho (2012), o legislador comete dois equívocos, inicialmente repete o caráter pecuniário do tributo e em seguida amplia exageradamente o âmbito das prestações tributárias, uma vez que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação. Entretanto, como já elucidado nas palavras de Machado (2009, p. 57), “[...] nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.”

O tributo não deve constituir sanção de ato ilícito, não se confundindo com penalidade por infração legal. Entretanto, não se conclua, em virtude disto, que o rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito a tributo.

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um *fato gerador* de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário (MACHADO, 2009, p. 58).

Seguindo a análise do conceito legal de tributo, tem-se que o mesmo deve ser instituído em lei. “Isto decorre do princípio da legalidade, prevalece no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal” (MACHADO, 2009, p. 60).

Por fim, o tributo deve ser cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada. Nas palavras de Machado (2009, p. 61, grifo do autor) entende-se por atividade vinculada:

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser

alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal.

2.1.4 Princípios do Direito Tributário

Partindo do entendimento anteriormente elucidado de que o Direito Tributário deve ser estudado como ramo autônomo do Direito, com regras e princípios próprios, e uma vez estudado o conceito do Direito Tributário e do Tributo, faz-se necessário o estudo dos princípios que possuem maior relevância para o tema proposto, ainda que de maneira objetiva, sem adentrar nas exceções e peculiaridades aplicadas aos inúmeros casos concretos, uma vez que o tema do trabalho se limita ao estudo da incidência do ISS em rendimentos específicos.

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego* (MACHADO, 2009, p. 33, grifo do autor).

O princípio da *legalidade* estabelece que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei, é o que dispõe a Constituição Federal em seu artigo 150, inciso I. Assim, tanto a criação quanto o aumento dependem de lei. Segundo Carvalho (2012, p. 208):

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O princípio da *anterioridade* se apresenta de duas maneiras distintas, quais sejam, a anterioridade anual e anterioridade nonagesimal. Segundo Carvalho (2012, p. 209), “a vigência da lei que institui ou aumenta o tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação [...]”. Machado (2009, p. 36) também ratifica esse entendimento “Nos termos do art. 150, inciso III, alínea “b”, da [Constituição Federal] (CF), é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal: “Trata-se de novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-

instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento” (CARVALHO, 2012, p. 209).

A [Emenda Constitucional] (EC) nº 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorrido 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b” – quer dizer, sem prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança. (MACHADO, 2009, p. 36)

O princípio da *irretroatividade da lei tributária*, apresentado por Carvalho (2012, p. 211) teve sua origem no artigo 5º (quinto), inciso XXXVI, da Constituição Federal, tendo sido reproduzido, especificamente para o Direito Tributário, no artigo 150, inciso III. Tal dispositivo veda que a lei prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O princípio da *igualdade*, trazido por Machado (2009, p. 38-39, grifo do autor), assim é definido:

O *princípio da igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

O princípio da *competência* “é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada.” (MACHADO, 2009, p. 40).

O princípio da *capacidade contributiva do sujeito passivo* busca mensurar a capacidade econômica do sujeito de contribuir para o erário, deste princípio decorre a possibilidade de o legislador distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo o grau de contribuição de cada sujeito da obrigação tributária (CARVALHO, 2011).

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros. De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinhandando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de justiça fiscal – seu elemento axiologicamente justificador –, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional (SABBAG, 2014, p. 155, grifo do autor).

O princípio da *Vedação do Confisco*, estabelece que é “vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.” (MACHADO, 2009, p. 42). Machado ainda reitera que a vedação do confisco é atinente ao tributo mas não à multa. Ainda complementa que “O regime

jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.”

O princípio da *Liberdade de Tráfego*, segundo Machado (2009, p. 43), trazido no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal, “veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.”

Diversos outros princípios são apresentados por outros doutrinadores, entretanto, para os fins deste trabalho, os princípios acima mencionados mostram-se suficientes para o desenvolvimento do tema proposto. Representam os princípios básicos do Direito Tributário.

2.2 Imposto sobre serviços

2.2.1 Conceito de imposto

Uma vez tendo sido traçadas as principais características do Direito Tributário e do Tributo, faz-se necessário, no presente tópico, o estudo específico da espécie Imposto, da qual deriva o ISS, alvo do presente estudo. Destaca-se que além da espécie Imposto e dos empréstimos compulsórios, os Tributos ainda podem se enquadrar em três outras categorias, quais sejam:

Tempos, portanto, em nosso Sistema Tributário, quatro espécies de tributo, a saber: os **impostos**, as **taxas**, as **contribuições de melhoria** e as **contribuições sociais**. Estas últimas podem ser subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. (grifo nosso) (MACHADO, 2009, p. 64, grifo meu).

A definição de Imposto encontra-se no ordenamento jurídico, no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966, não paginado).

Segundo Sabbag (2014, p. 417, grifo do autor), “Nesse passo, o imposto se define como tributo não vinculado à atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte.”

Em se tratando de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado

tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto (MACHADO, 2009, p. 299, grifo do autor).

É importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal. Aliás, como regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é proibida diretamente pela Constituição Federal (art. 167, IV). Portanto, além de serem tributos não vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais (*uti universi*) que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas (ALEXANDRE, 2010, p. 56).

Quanto à criação de novos Impostos, a Constituição Federal exige que a lei complementar de caráter nacional defina os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a). Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) entende aplicável ao exercício da competência tributária a regra de que, quando a União deixa de editar normas gerais, os Estados podem exercer a competência legislativa plena, conforme artigo 24, § 3º, da CF (Recurso Extraordinário (RE) nº 191.703-Agravo Regimental (AgR)/São Paulo-SP).

Nessa toada, afirma-se que a Constituição Federal prevê, de modo taxativo ou *numerus clausus*, as listas de impostos federais, estaduais e municipais. Entretanto, com maior rigor, pode-se afirmar que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União não é taxativa, em face da possibilidade do exercício da competência residual (art. 154, I, CF). [...] (SABBAG, 2014, p. 422).

Os impostos ainda podem ser classificados de diferentes maneiras, como *diretos e indiretos, pessoais e reais, fiscais e extrafiscais, segundo a classificação imposta pelo CTN* e como *progressivos, proporcionais ou seletivos*. Entretanto, para os fins do presente trabalho, vamos nos ater à classificação do ISS que será exposta adiante.

2.2.2 ISS na Constituição Federal

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ora denominado ISS, principal alvo do nosso estudo, encontra guarida na Constituição Federal em seu artigo 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 3º Cabe à lei complementar:

I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o Exterior (BRASIL, 1988, não paginado).

Martins (2013, p. 12), ao tratar sobre o enunciado do artigo 156 da Constituição Federal, caracteriza, resumidamente, o ISS da seguinte maneira:

- a) o imposto é de competência dos Municípios;
- b) o imposto, pela denominação econômica, é sobre a circulação de serviços, a prestação de serviços a terceiros. O fato gerador da respectiva obrigação tributária é a 'prestação de serviços'; a base de cálculo do imposto é o 'preço do serviço'; e o contribuinte é o 'prestador do serviço';
- c) os serviços onerados pelo imposto municipal são os definidos em lei complementar, não podendo fazer parte da lista os serviços que ficaram na competência dos Estados: 'de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação' (CF, art. 155, II). Há, portanto, uma dependência tributária relativa ao ISS, para que o legislador ordinário municipal institua o imposto, qual seja: a existência de lei complementar.

Sabbag (2014) ratifica o entendimento, concluindo que caberá aos Municípios, mediante lei ordinária, a instituição do ISS, que na condição de imposto municipal, poderá ser instituído igualmente pelo Distrito Federal, no exercício da competência tributária cumulativa ou múltipla (art. 147, parte final, CF).

Quanto à expressão "serviços de qualquer natureza" encontrada no dispositivo legal, Martins (2013, p. 26, grifo do autor) entende:

[...] A situação fática indicativa de *serviços* é a atividade ligada à circulação econômica, consistente na circulação de um bem imaterial. Presta-se serviço quando se cede um *bem imaterial*, pois *serviço* é bem incorpóreo na etapa da circulação econômica. Tal conceito abrange gama enorme de situações, que vão desde o fornecimento do simples trabalho a terceiro até a cessão de certos direitos, como a locação de bens móveis e a própria cessão de direitos. A Economia oferece, em contraste, a figura do bem material na etapa da circulação econômica, que é a mercadoria.

Machado (2009, p. 406), por outro lado, critica a lista de serviços apresentada pela Lei Complementar do ISS, afirmando:

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto *fazer. Não o dar*. Por isso, o legislador complementar não pode validamente incluir na "Lista de Serviços" tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar n. 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou *leasing* e da franquia ou *franchising*.

2.2.3 A Lei Complementar do ISS

A lei complementar, expressa no artigo 59, inciso II da Constituição Federal de 1988, tem *quorum* especial de votação previsto pela própria Constituição em seu artigo 69. Trata de matérias exclusivas, e somente pode ser aprovada por

maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional (MARTINS, 2013).

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – [...];

II – leis complementares;

[...]

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta (BRASIL, 1988, não paginado).

O ISS é um imposto municipal, depende de lei ordinária, porém sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual Lei Complementar n. 116/2003, o que nos faz concluir que a competência tributária para sua instituição é “limitada” (SABBAG, 2014).

A lei complementar que tratará do ISS terá por funções: (a) dispor sobre conflitos de competência que possam envolver tributação sobre os serviços, como os que dizem respeito a ISS e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ISS e [Imposto sobre Produtos Industrializados] (IPI) etc. (art. 146 I, da Constituição); (b) (...) base de cálculo, contribuinte (art. 146, III, da Constituição); (c) definir os serviços submetidos à tributação do ISS (art. 156, III, da Lei Maior).

Em relação ao ISS, compete à lei complementar (“definidos em lei complementar”) arrolar os “serviços de qualquer natureza” àquele submetidos (CF, art. 156, III), além de regular as alíquotas máximas e mínimas (art. 156, §3º, I) e a incidência do imposto municipal sobre exportações de serviços (art. 156, §3º, II). (MARTINS, 2013, p. 48).

Por fim, vale ressaltar que “no plano normativo, o ISS também recebe influência do Decreto-Lei (DL) n. 406/ 1968, o qual teve revogação apenas parcial, tendo sido recepcionado pela Carta Magna com força de lei complementar [...]” (SABBAG, 2014, p. 1041).

2.2.4 Estudo do ISS

a) Função

O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios e, embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer tratar-se de um imposto seletivos ou que tenha função extrafiscal relevante. (MACHADO, 2009).

b) Local de incidência tributária

A Lei Complementar n. 116/2003, surgiu em um momento de divergência entre a norma anterior e a jurisprudência que vinha sendo adotada no STJ quanto ao local de incidência tributária, entretanto, esta nova lei não conseguiu por fim ao

problema. Seguiu de maneira oposta à jurisprudência e, “acabou por adotar um *sistema misto* para a identificação do “*local da prestação do serviço*”, muito semelhante àquele adotado no Dt. N. 406/68” (SABBAG, 2014, p. 1043).

O art. 3º, *caput*, da LC n. 116/2003 trouxe, assim, uma regra geral segundo a qual o sujeito ativo do ISS é o *município do estabelecimento do prestador* (ou, *na falta deste, o do domicílio do prestador*). Portanto, o “local da prestação do serviço” é o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço. Todavia, no próprio art. 3º, foram destacados 22 incisos (ou seja, 20 hipóteses, em face de dois vetos), admitindo, como exceção, o “local da prestação do serviço” como o *município da prestação* (SABBAG, 2014, p. 1044, grifo do autor).

Corroborando com esse entendimento encontra-se Machado (2009), asseverando que a Lei Complementar n. 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei anterior, embora tenha ampliado as exceções. Definindo, ainda, o que deve ser entendido por estabelecimento prestado:

Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica e profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou qualquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar n. 116/2003, art. 4º) (MACHADO, 2009, p. 404).

c) Fato gerador

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, que o fato gerador da obrigação tributária “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e somente a lei é que poderá estabelecer o fato gerador da obrigação tributária (art. 97, III, do CTN) (BRASIL, 1966, não paginado).

O âmbito de incidência do ISS compreende os serviços de qualquer natureza definidos na lei complementar da União, e possuem o fato gerador descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, do âmbito constitucional e da própria lei complementar. Não são fatos geradores do ISS aqueles compreendidos como de competência Estadual, tributáveis através de ICMS.

Segundo a Lei Complementar n. 116/2003, o imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador (art. 1º). Nos termos da referida lei, o ISS 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 (Lei Complementar n. 116/2003, art. 1º, § 3º) (MACHADO, 2009, p. 404).

Sabbag (2014) explica o fato gerador do ISS como a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços

constantes na da Lista anexa da lei complementar, cabendo aos Municípios instituí-lo por meio de lei ordinária própria, podendo adotar todos, ou apenas alguns, dos itens relacionados na Lista de Serviços anexa.

Quanto à natureza taxativa ou exemplificativa da lista, Machado (2009, p. 405-406) assevera: “O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a lista é taxativa, mas erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. [...]” e ainda “Os serviços tributáveis são os constantes da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que os enumera de forma exaustiva.”

Sabbag (2014) ainda destaca sete serviços que estão fora do âmbito de incidência do ISS, quais sejam: a) prestação de serviço a si próprio; b) prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício; c) prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores da sociedade; d) prestação de serviços pra o exterior; e) prestação de serviços pelo próprio Poder Público; f) prestação de serviço público específico e divisível, com utilização efetiva ou potencial, por se tratar de campo de incidência das taxas de serviço; g) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

d) Alíquota

Segundo Martins (2013, p. 101), “Alíquota é o percentual que irá incidir sobre a base de cálculo para apurar o montante devido do tributo.”

Os Municípios, competentes para cobrança do ISS, possuem autonomia para fixação das alíquotas, entretanto, a União, através de lei complementar, poderá fixar as alíquotas máximas e mínimas para esse imposto, com o objetivo de evitar concorrência desleal entre os municípios.

A Constituição de 1988 não dispõe que a lei complementar estabeleça quais sejam as alíquotas do ISS. A lei complementar servirá apenas para determinar as alíquotas máximas e mínimas do ISS (art. 156, § 3º, I). Enquanto inexistir a lei complementar mencionada, os Municípios poderão tributar os serviços com qualquer alíquota, desde que não haja confisco (art. 150, IV, da Constituição) (MARTINS, 2013, p.101).

A alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo artigo 8º da Lei Complementar nº 116/2003, enquanto a mínima, até o momento, encontra-se fixada no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), de acordo com a Emenda Constitucional nº 37/02, determinando que enquanto não for editada lei complementar, a alíquota mínima do ISS é 2%.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5%. É razoável sustentar-se que sua alíquota mínima é de 2%,

nos termos do art. 88 do ADCT, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 3, de 12.6.2002 (MACHADO, 2009, p. 408).

A tributação poderá ser fixa ou proporcional, segundo Sabbag (2014, p. 1064, grifo do autor), de acordo com serviço prestado, sendo fixa para profissionais liberais que executem serviços pessoais, senão vejamos:

A tributação fixa, conforme se disciplinou acima, refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais. De outra banda, a *tributação proporcional* está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

e) Base de Cálculo

Para Machado (2009, p. 408), sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de *alíquota* e de *base de cálculo*, pois não há o que calcular, assim:

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. É isto que, não obstante as impropriedades de sua redação, está dito no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968. [...].

No mesmo sentido entende Sabbag (2014, p. 1063):

Desta forma, caso não se possa aferir o valor correspondente do serviço – como no caso daqueles prestados por profissionais liberais, a saber, advogados, médicos ou dentistas –, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um *ISS fixo*, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, com alíquota e a própria base de cálculo. [...].

Quanto aos demais serviços, em que o ISS não é fixo, a base de cálculo é o preço do serviço, consoante artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, não incluindo parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações.

Alexandre (2010, p. 643) cita que “A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, conforme definido pelo art. 7º da LC 116/2003. Não poderia ser diferente, pois a base de cálculo deve ser sempre uma grandeza que qualifique a riqueza tributada pelo imposto.”

Merecem destaques os casos em que há fornecimento de mercadoria, devendo o preço das mercadorias ser deduzido da base de cálculo do ISS:

Em certos casos previstos na lista, quando houver o fornecimento de mercadorias, há necessidade de se deduzir da base de cálculo do ISS tais mercadorias, que ficam sujeitas apenas ao ICMS (itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03, 17.11). O ISS recairá apenas sobre o preço bruto do serviço, excluídas as mercadorias fornecidas. (MARTINS, 2013, p. 83)

f) Contribuinte

De acordo com o artigo 5º da Lei Complementar 116/2003, o contribuinte do ISS é o prestador do serviço (BRASIL, 2003a). Aliás:

Não constitui fato gerador do ISS a prestação de serviço em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselhos consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados (Lei Complementar n. 116/2003, art. 2º, inc. II). Assim, podemos dizer que não são contribuintes do ISS os empregados, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos de sociedades e fundações, nem os sócios-gerentes e gerentes-delegados (MACHADO, 2009, p. 410).

Figura diversa do contribuinte, segundo Martins (2013), é o responsável, que é pessoa que, não tendo a condição de contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo, decorrente de lei (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Neste entendimento, a Lei Complementar n. 116/2003 diz que os Municípios e o Distrito Federal podem, através de lei ordinária, atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo caráter supletivo (BRASIL, 2003a).

Os municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais (art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003) (MARTINS, 2013, p. 79).

g) Lançamento

Quanto ao lançamento o ISS, este é lançado, segundo Machado (2009), por homologação, em regra, nos termos do artigo 150 do CTN. Podendo ainda ser objeto de lançamento por ofício, como qualquer tributo. Corroborando com este entendimento:

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 (ALEXANDRE, 2010, p. 643).

3 ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTRO

Neste capítulo serão estudadas as principais características da atividade exercida pelos titulares das serventias extrajudiciais, levando em conta sua origem, aspectos constitucionais e infraconstitucionais referentes ao tema, e ainda o posicionamento dos nossos Tribunais à respeito de questões que versam sobre o tema.

3.1 Direito Notarial e de Registro

O Direito Notarial foi uma das primeiras espécies conhecidas de Direito, encontrando-se vestígios desse ramo do Direito em diversas civilizações, como a egípcia, grega e romana. Nas palavras de Brandelli (1998, p. 25), um dos precursores no estudo do Direito Notarial e Registral no Brasil, “a história do notariado confunde-se com a história do Direito e com a da própria sociedade, residindo aí, a sua beleza e importância”.

O Direito Notarial e Registral apresentou-se, nas civilizações antigas, de maneira diversa da atual, entretanto com algumas características em comum que até hoje são encontradas no nosso ordenamento, a principal delas é a segurança jurídica dos atos praticados por esses profissionais. Na civilização egípcia havia os escribas, responsáveis pela redação de atos jurídicos e registros de certas atividades privadas, também entre os escribas hebreus podiam ser encontrados os chamados “escribas do povo” que mais se assemelhavam à atividade notarial. Na Grécia, havia os “mnemons” e finalmente na civilização romana, havia os “tabelliones” de onde surgiu o nome utilizado até hoje em nossa sociedade. (BRANDELLI, 1998).

3.1.1 Notários e registradores na Constituição Federal

O termo “registro público” nasceu com a Constituição de 1934, dando aos Tribunais de Justiça competência para organizar os cartórios judiciais e extrajudiciais.

Na atual Constituição Federal de 1988, os serviços notariais e de registro encontra-se disciplinados em seu artigo 236, o qual dispõe:

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

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

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

§ 3º – O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses (BRASIL, 1988, não paginado).

Segundo Brandelli (1998, p. 60), a Constituição de 1988 foi importantíssima para a regularização desta atividade, “fixou ela as diretrizes básicas para o notariado, bem como, princípios fundamentais de há muito reclamados, abrindo a real possibilidade de que brotasse finalmente a tão almejada lei orgânica do notariado.”

Ainda segundo Brandelli (1998), discutindo a natureza jurídica do Direito Notarial, o qualifica como Direito Público, eis que trata da intervenção do notário como representante do Estado na vontade privada.

Da leitura do dispositivo citado depreende-se que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, que Lei definirá a responsabilidade e fiscalização das serventias pelo Poder Judiciário, que Lei Federal estabelecerá normas gerais para fixação dos emolumentos e que o ingresso na atividade se dará por meio de concurso público. Pontos importantíssimos para o início da análise da Natureza dos serviços prestados pelos titulares de serventia extrajudicial.

Segundo Loureiro Filho e Loureiro (2012, p. 23-24, grifo do autor):

Um grande número de conclusões pode ser retirado do *caput* dessa norma constitucional e de seu § 1º, bem como da legislação regulamentadora:

Primeira: Deixa de existir a expressão “Cartório”. Em seu lugar, usar-se-á a expressão “Serviços Notariais e de Registro.

Segunda: Confirma-se o caráter privado desses serviços, de tal forma que os seus funcionários estão submetidos à legislação trabalhista comum (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT).

Terceira: O seu provimento deixa de ser vitalício. Uma vez aberta a vacância, esta não poderá perdurar por tempo superior a seis meses, devendo ser aberto concurso para provimento ou remoção.

Quarta: O titular desses serviços é um delegado do Poder Público. Delegação é um instrumento de direito administrativo, consistindo na transferência de atribuição de um órgão (no caso Poder Público) para outro.

Quinta: A Constituição, didaticamente classifica esses delegados (titulares dos Serviços Notariais e Registrais), efetuando nítida distinção entre notário e registrador.

3.1.2 Legislação infraconstitucional

Quanto às Leis referentes aos serviços prestados pelas serventias extrajudiciais, duas ganham especial destaque, a Lei 8.935/94, Lei dos Notários e Registradores e a Lei 6.015/73, Lei de Registros Públicos, que servem como principal base para o desenvolvimento desse ramo jurídico.

A Lei 8.935 de 1994, também denominada Lei dos Notários e Registradores, foi editada pela União no exercício de sua competência constitucional para legislar privativamente sobre registros públicos, e regulamenta o artigo 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro.

Brandelli (1998, p. 61), ao tratar sobre a Lei dos Notários e Registradores em sua obra, considera esta a Lei Orgânica dos Notários e Registradores, tecendo as seguintes críticas:

E, nesse novo contexto, em 18 de novembro de 1994, erigiu do Poder Legislativo federal a Lei n. 8.935, a Lei Orgânica dos Notários e Registradores que, com os defeitos que possa ter, com a amplitude que talvez lhe tenha faltado, inaugura sem dúvida uma nova fase para o notariado brasileiro, que paulatinamente tomara o lugar de relevo que lhe é devido no meio jurídico.

O tão-só fato de se ter havido o artigo 236 da Constituição Federal, e a Lei n 8.935/94, já tem o efeito arrebatador de principiar por tirar a instituição notarial do obscurantismo que a envolvia, tornando-a mais conhecida, inclusive pelos juristas, e dando notícia do seu relevo social e jurídico.

A citada lei orgânica trouxe profundas e importantíssimas inovações.

A supracitada Lei, em seu artigo primeiro, define os serviços notarias e de registro como de organização técnica e administrativa destinados a garantir publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos, enquanto que no artigo quinto define quem são os titulares de tais serviços, *in verbis*:

Art. 5º Os titulares de serviços notariais e de registro são os:

I – tabeliães de notas;

II – tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos;

III – tabeliães de protesto de títulos;

IV – oficiais de registro de imóveis;

V – oficiais de registro de títulos e documentos civis das pessoas jurídicas;

VI – oficiais de registro civis das pessoas naturais e de interdição e tutelas (BRASIL, 1994, não paginado).

A Lei 6.015 de 1973, denominada Lei de Registros Públicos, é mais extensa do que a anteriormente citada, entretanto, trata exclusivamente de registros públicos, ou seja, não apresenta maiores contribuições quanto aos tabelionatos de notas e protestos, ainda assim é de suma importância para o desenvolvimentos deste trabalho, uma vez que poucas são as leis voltadas diretamente a estas atividades.

3.1.3 Atividade notarial e de registro

As atividades notariais e de registro constituem funções públicas, entretanto, por força de norma Constitucional, artigo 226, não são executados diretamente pelo Estado, mas por meio de delegação à particulares, através de concurso público (BRASIL, 1988). Os notários e registradores são, em verdade, profissionais de direito que exercem função pública delegada pelo Estado, em caráter privado, conforme o *caput* do dispositivo mencionado. Assim entende Loureiro (2014, p. 1), que completa:

No quadro dos sistemas jurídicos constitucional e infraconstitucional brasileiros, estes profissionais jurídicos desempenham importante papel para a validade, eficácia, segurança e controle dos atos negociais. Tais profissionais do direito são encarregados de conferir maior transparência, estabilidade e confiança a diversos aspectos e situações da vida jurídica dos cidadãos.

Quanto às atribuições e competências dos titulares de serventias extrajudiciais, para melhor esclarecer o tema, elucidando as diferenças entre cada tipo de cartório, devemos dividir os ofícios em três grupos, quais sejam, os tabeliães de notas, os tabeliães de protesto e os registradores públicos e apresentar, com base na Lei Federal 8.935/94, os serviços prestados por cada um.

Aos tabeliães de notas, compete: formalizar juridicamente a vontade das partes; intervir nos atos e negócios jurídicos a que as partes devam ou queiram dar forma legal ou autenticidade, autorizando a redação ou redigindo os instrumentos adequados, conservando os originais e expedindo cópia fidedigna de seu conteúdo; autenticar fatos; lavrar escrituras e procurações públicas; lavrar testamentos públicos e aprovar os cerrados; lavrar atas notariais; reconhecer firmas; autenticar cópias (BRASIL, 1994).

Aos tabeliães de protesto, compete: protocolar de imediato os documentos de dívida, para prova do descumprimento da obrigação; intimar os devedores dos títulos protocolizados, dando quitação; lavrar protesto, registrando o ato em livro próprio, em microfilme ou sob outra forma de documentação; acatar o pedido de desistência do protesto e as alterações necessárias para atualização dos registros efetuados; expedir certidões de atos e documentos que constem de seus registros (BRASIL, 1994).

Ao comentar sobre esse assunto, Loureiro Filho e Loureiro (2012) informam que é livre a escolha do tabelião de notas, qualquer que seja o domicílio

das partes ou o lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio, entretanto o tabelião de notas não poderá praticar atos de seu ofício fora do Município para o qual recebeu delegação, enquanto que havendo mais de um tabelião de protesto na mesma localidade, será obrigatória a prévia distribuição dos títulos por “cartório” específico.

Por fim, quanto aos oficiais de registros, ainda segundo Loureiro Filho e Loureiro (2012), compete a prática dos atos relacionados na legislação pertinentes aos registros públicos de que são incumbidos, independentemente de prévia distribuição, mas os oficiais de registro de imóveis e civis das pessoas naturais sujeitam-se às normas que definirem as circunscrição geográfica, não podendo atuar além do limite dessas.

3.2 Natureza jurídica dos notários e registradores

Os notários e registradores são agentes públicos, mas não podem ser considerados funcionários públicos em sentido estrito, um vez que, conforme o dispositivo Constitucional, os serviços são exercidos em caráter privado, logo, a melhor classificação enquadra os titulares de serventias extrajudiciais como particulares em colaboração com a Administração, entretanto, para fins de Direito Penal são considerados funcionários públicos em sentido amplo, assim entende Loureiro (2014, p. 1):

Os notários e registradores são agentes públicos, mas não são considerados funcionários públicos em sentido estrito. São particulares em colaboração com a Administração, pessoas alheias ao aparelho estatal, mas que compõem uma terceira categoria de agentes públicos, ao lado dos agentes políticos e dos funcionários públicos. Para fins do direito penal, por outro lado, os tabeliões e registradores são considerados funcionários públicos em sentido amplo.

Este também é o entendimento adotado por nossas cortes superiores. O Supremo Tribunal Federal na ADI 2.602/MG (Rel. p/ o ac. Min. Eros Grau, julgamento em 24-11-2005, Plenário, DJ de 31-3-2006) decidiu que, nos termos do artigo 40, § 1º, II, da Constituição Federal, os serviços de registro público, cartorários e notários são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. Embora os notários e registradores desempenhem atividade estatal, não são titulares de cargos públicos efetivos, por isso mesmo, não são servidores públicos e não são submetidos à aposentadoria compulsória imposta no dispositivo

constitucional supracitado (BRASIL, 2005). Assim se manteve o posicionamento nas decisões mais recentes:

[...] o STF possui entendimento consolidado de que a atividade notarial e de registro é essencialmente distinta da atividade exercida pelos poderes de Estado, de modo que o titular da serventia extrajudicial não é servidor e com este não se confunde [...]. Os serviços notariais e de registro possuem regime jurídico de caráter privado, enquanto as serventias do foro judiciais fazem parte do quadro único de servidores do Poder Judiciário local. São, pois, atividades essencialmente distintas que não podem, em face da Constituição, ser equiparadas ou assemelhadas (mesmo que sob o rótulo de serventias mistas) por legislação infraconstitucional, sob pena de afronta à exigência de simetria funcional ou não recepção (BRASIL, 2003b, p. 18).

Ressalta-se que, ainda que a atividade seja prestada em caráter privado, de acordo com o artigo 25 da Lei Federal 8.935/94, o exercício da atividade notarial e de registro é incompatível com o da advocacia ou de qualquer cargo, emprego ou função pública ainda que em comissão. Não obstante um agente público aposentado tem direito a continuar a receber sua aposentadoria de forma cumulativa com os emolumentos devidos pelo exercício da função delegada.

O serviço prestado pelo oficial, titular da serventia, também não se confunde com os de outros particulares que colaboram com a administração pública como os concessionários e os permissionários. A delegação, no caso dos cartórios, não se faz através de contrato, ou licitação, mas se dá por concurso público de provas e títulos onde apenas o candidato, pessoa natural, pode ter a outorga da serventia. Este é o entendimento de Loureiro (2014, p. 3), vejamos:

Se o estatuto jurídico do notário e do registrador é diverso daquele do funcionário público, também não se confunde com o do concessionário ou permissionário. Estes exercem um serviço que deve ser prestado pelo Estado, mas que por ser transferido ao particular: pessoa física ou jurídica. A transferência se dá por meio da concessão ou permissão (e não da delegação), que têm natureza contratual e dependem de prévio procedimento licitatório (a delegação depende de prévio concurso público de provas e títulos). Os concessionários e permissionários são remunerados por tarifa ou preço público (o delegatário é remunerado pelos emolumentos). Ao contrário da concessão e da permissão, a delegação apenas pode ser concedida à pessoa física.

No mesmo sentido já se pronunciou a nossa Suprema Corte, *in verbis*:

Regime jurídico dos servidores notariais e de registro. Trata-se de atividades jurídicas que são próprias do Estado, porém exercidas por particulares mediante delegação. Exercidas ou traspassadas, mas não por conduto da concessão ou da permissão, normadas pelo caput do art. 175 da Constituição como instrumentos contratuais de privatização do exercício dessa atividade material (não jurídica) em que se constituem os serviços públicos. A delegação que lhes timbra a funcionalidade não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais. A sua delegação somente pode recair sobre pessoa natural, e não sobre uma empresa ou pessoa mercantil, visto que de empresa ou pessoa mercantil é que versa a Magna Carta Federal em tema de concessão ou permissão de serviço público. Para se

tornar delegatária do Poder Público, tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos, e não por adjudicação em processo licitatório, regrado, este, pela Constituição como antecedente necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público. Cuida-se ainda de atividades estatais cujo exercício privado jaz sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário, e não sob órgão ou entidade do Poder Executivo, sabido que por órgão ou entidade do Poder Executivo é que se dá a imediata fiscalização das empresas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos. [...] (BRASIL, 2011, p. 1-2).

A delegação do serviço notarial e de registro é ato *sui genesis*, não se enquadrando como contrato de concessão ou permissão, apresentando como ponto de partida o concurso público e não a licitação. Também não se enquadram, os titulares das serventias, como funcionários públicos, possuindo, por tanto, características que diferem de qualquer outra atividade. Nas palavras de Geneviva (2014, p. 52):

A delegação é, a rigor, irrevogável desde o ato perfeito e acabado da outorga, só podendo ser cassada nas hipóteses legais, obedecido o devido processo legal. Assim é:

- a) permanente ou estável desde a outorga, não restringida pelo triênio do estágio probatório, ao qual é submetido o servidor público da Administração direta e indireta;
- b) extensiva a todos os atos integrados à função e ao objeto desta;
- c) imposta ao próprio delegante, pois submete os atos notariais e registrários de seu interesse à aferição do oficial e suspende sua competência de outorgar outra delegação simultânea para o mesmo cargo;
- d) descontínuável, por suspensão do titular, nos casos disciplinares e na forma da lei.

3.2.1 Notários e registradores frente ao Poder Judiciário

Os notários e registradores são independentes profissionalmente, são dotados de liberdade decisória quanto aos atos que podem praticar, sendo livres para qualificar os títulos que adentrarem suas serventias. Entretanto, devem obedecer à lei e aos regulamentos editados pelo Poder Judiciário, o qual cabe a fiscalização dos serviços.

Segundo Loureiro (2014, p. 4):

Destarte ele não é subordinado ao Poder Judiciário. Este poder tem apenas a atribuição constitucional de fiscalizar a atividade notarial e de registro. O poder de fiscalização do Judiciário abrange o poder normativo, vale dizer, de editar normas reguladoras da atividade notarial e de registro, visando sua harmonização e aprimoramento técnico. Tais normas, que são de observância obrigatória pelos notários e registradores, geralmente vêm estabelecidas pelas corregedorias gerais de justiça dos respectivos Estados.

Da mesma forma, o notário e registrador são livres para contratar prepostos e exercer a gerência administrativa e financeira dos serviços que lhe foram delegados pelo Estado, cabendo-lhes estabelecer normas, condições e

obrigações, relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos, sem necessidade de homologação ou autorização judicial.

Loureiro Filho e Loureiro (2012) ao escrever sobre o tema, com base nos artigos 37 e 38 da Lei dos Notários e Registradores (8.935/94), afirmam que a fiscalização pelo Poder Judiciário deve zelar para que os serviços sejam prestados com rapidez, qualidade satisfatória e de modo eficiente, podendo sugerir à autoridade competente a elaboração de planos de adequação para melhora do serviço. A função correcional deve ser exercida, em todo Estado, pelo Corregedor-Geral de Justiça e, nos limites de suas atribuições, pelos juízes de Direito.

Sobre o tema, Ceneviva (2014, p. 297) assevera:

Uma das grandes novidades da LNR foi o enfoque diverso dado à fiscalização judicial em face do sistema anteriormente vigente. Desacolhida a pretensão dos notários e dos registradores, durante a discussão do anteprojeto e do projeto, quanto à exclusão de interferência judiciária em seu trabalho, chegou-se a uma solução intermediária: os titulares têm independência para a organização e a administração dos serviços que lhes forem delegados, mas persiste a fiscalização do Poder Judiciário para exame constante da legalidade de seus atos.

3.3 Responsabilidade civil dos notários e registradores

A doutrina e a jurisprudência não apresentam posicionamento unânime quanto à responsabilidade Civil dos notários e registradores, se esta é objetiva, seguindo a Teoria do Risco Administrativo que se aplica ao Estado, ou se subjetiva, uma vez que os serviços são exercidos em caráter privado.

Para Meirelles (apud LOUREIRO, 2014, p. 8), as pessoas jurídicas que exercem função pública delegada também respondem objetivamente pelos danos causados a terceiros, como citado:

Para o jurista citado, não é justo e jurídico que a só transferência da execução da função pública ao particular descaracterize a sua intrínseca natureza estatal e libere o executor privado das responsabilidades que teria o Poder Público se o executasse diretamente.

De acordo com este entendimento a responsabilidade é originalmente do notário e do registrador, independentemente de culpa e, subsidiariamente, da Administração.

Este é o posicionamento adotado por Loureiro (2014), com base no artigo 22 da Lei 8.935/94, que afirma ser de responsabilidade do titular da serventia os danos causados a terceiros, somente exigindo o elemento subjetivo quanto aos prepostos no exercício do direito de regresso do oficial. *In verbis*:

Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos (BRASIL, 1994, não paginado).

Entendimento diverso é o encontrado na obra de Ceneviva, e também seguido pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual os titulares das serventias respondem de maneira subjetiva pelos danos causados em suas atividades, enquanto que o Estado, pelo que determina o artigo 37, parágrafo sexto, da Constituição Federal, responde objetivamente, senão vejamos:

A responsabilidade civil se concretiza através da imposição de pena pecuniária ao agente do ato ilícito, pelas conseqüências materiais ou morais resultantes. Corresponde a uma garantia da paz social. Como ficou dito na abertura do Capítulo e à vista do que determina o art. 37, § 6º, da Constituição e da interpretação dada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal quanto à natureza da relação entre o delegado notarial ou registrário e o Estado, este responde, nos termos da responsabilidade objetiva, tendo direito regressivo contra o titular do serviço em caso de dolo ou culpa. Assestado o pedido diretamente contra o oficial, incumbe ao autor comprovar-lhe a culpa. (CENEVIVA, 2014, p. 208).

“Tabelião. Titulares de Ofício de Justiça. Responsabilidade civil. Responsabilidade do Estado. CF, art. 37, § 6º. Natureza estatal das atividades exercidas pelos serventuários titulares de cartórios e registros extrajudiciais, exercidas em caráter privado, por delegação do Poder Público. Responsabilidade objetiva do Estado pelos danos praticados a terceiros por esses servidores no exercício de tais funções, assegurado o direito de regresso contra o notário, nos casos de dolo ou culpa.” (RE 209.354-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 2-3-1999, Segunda Turma, DJ de 16-4-1999.) No mesmo sentido: RE 518.894-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 2-8-2011, Segunda Turma, DJE de 23-9-2011; RE 551.156-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 10-3-2009, Segunda Turma, DJE de 3-4-2009 (BRASIL, 2014, não paginado).

Este é o entendimento que nos parece mais adequado, entretanto, recentemente, o STF reconheceu repercussão geral do assunto, pelo Plenário Virtual, nos seguintes termos:

É salutar que se pacifique, no âmbito desta Corte, a controvérsia sobre qual a responsabilidade civil do Estado pelos danos causados pelos seus delegatários”, ressaltou o relator do processo, ministro Luiz Fux. Ele observou ser necessário definir, com base nos artigos 37, parágrafo 6º, e 236 da Constituição Federal, qual o tipo de responsabilidade civil que rege a atuação dos tabeliães e notários, se objetiva ou subjetiva, “além de saber se o estado-membro aos quais estes agentes se acham vinculados deve responder em caráter primário, solidário ou subsidiário em relação aos delegatários.

Dessa forma, o ministro entendeu cabível reconhecer a repercussão geral, tendo em vista que o tema constitucional apresentado nos autos é questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, e ultrapassa os interesses subjetivos da causa. A manifestação do relator foi seguida, por unanimidade, em deliberação no Plenário Virtual do STF. (RE 842846) (‘Responsabilidade civil do Estado pelas atividades de cartórios tem repercussão geral’ (CONCURSO DE CARTÓRIO, 2014, não paginado).

Quanto às dívidas contraídas pelo anterior titular da serventia, os notários e registradores não respondem por obrigações do antigo delegado, seja no que se refere às obrigações civis, fiscais ou penas.

Não há transferência de direitos ou qualquer vínculo entre o antigo e o novo titular da serventia: os livros e programas com os dados referentes aos atos notariais e de registro pertencem ao Estado, são bens públicos, de forma que não há aquisição de acervo do antigo titular. O novo delegado recebe do Estado o acervo público correspondente à delegação, até mesmo para que não haja interrupção do serviço público. Para evitar enriquecimento sem causa, o novo delegatário deve indenizar o antigo (ou seus herdeiros) no que concerne aos valores correspondentes aos bens de direito afetados pela atividade pública (LOUREIRO, 2014, p. 8).

3.4 Serventias extrajudiciais e o Direito Empresarial

Feita a distinção entre o titular da serventia e o servidor público, restando clara a tese de que esse não compõe o quadro de funcionários do Estado, agora é necessário diferenciar este ramo de atividade, do ramo empresarial, o que implica de maneira Direito, na maneira de cobrança do ISS.

Em tópico anterior, foram apontadas as diferenças entre a delegação do serviço notarial e de registro, que constitui delegação feita através de concurso de provas e títulos, à pessoa natural, sem forma jurídica de contrato, como o que acontece com os serviços delegados e permissionários prestados por pessoas jurídicas, através de licitação.

Ocorre que além das diferenças já apresentadas, outras podem ser encontradas, o que descaracteriza o entendimento, mais adotado pela Justiça do Trabalho, de que há sucessão empresarial nas serventias extrajudiciais. De início destaca-se que apesar de possuir cadastro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), os cartórios não constituem empresa, são serviços prestados, em regra, pessoalmente pelo delegado, e este responde pessoalmente pelos danos causados a terceiro em sua atividade. Loureiro (2014, p. 11) afirma que “bastaria o antigo titular empregar parentes com salários absurdos para tornar inviável o exercício da atividade pelo novo delegatário, caso seja reconhecida a sucessão da empresa no âmbito da Justiça do Trabalho”, e ainda prossegue:

A nosso ver, a corrente jurisprudencial que entende pela sucessão empresarial nas serventias extrajudiciais desconhece a realidade fática e jurídica da atividade notarial e de registro. Em primeiro lugar, tal entendimento pode inviabilizar o acesso dos concursados à delegação, pelos motivos acima expostos. Em segundo lugar, conforme foi visto no item *supra*, não existe sucessão, uma vez que o concursado recebe a delegação

do Estado e não do antigo titular ou preposto interino. Só há sucessão quando ocorre transferência de estabelecimento, o que não é o caso da atividade em tela. O sucessor, obviamente, irá considerar o ativo e o passivo da empresa a ser sucedida para avaliar o preço justo a ser pago. Neste caso, não há enriquecimento sem causa (LOUREIRO, 2014, p.11).

O cartório também não se confunde com estabelecimento comercial, nas palavras de Loureiro (2014, p. 14):

Também não se confundem a unidade de serviço ou serventia extrajudicial com o estabelecimento. A serventia é local em que o notário ou registrador exerce sua função pública, e não um complexo de bens organizados para o exercício da empresa. As serventias são criadas por lei e subsistem mesmo com a extinção da delegação, e, em se tratando de serviço público, que deve observar os princípios da continuidade e da eficiência, muitas vezes não é possível a mudança do local físico, sem que haja a interrupção e prejuízo à prestação do serviço.

3.5 Retribuição pelo exercício da atividade profissional: os emolumentos

Conforme o que foi elucidado nos tópicos anteriores, os notários e registradores não se encaixam na definição de funcionário público, não são envolvidos pela regra Constitucional que limita seu teto salarial, nem pela aposentadoria compulsória, todas essas afirmações derivam do fato de que estes profissionais não são remunerados pelo Estado, sua remuneração se dá através dos emolumentos pagos diretamente pelos interessados em seus serviços

As normas gerais relativas aos emolumentos são previstas na Lei 10.169, de 19.12.2000, regulando o parágrafo segundo do artigo 236 da Constituição, cabendo aos Estados fixar o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados nos cartórios. Nas palavras de Loureiro Filho e Loureiro (2012, p. 70):

Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, na forma da lei. O valor fixado deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados. O pagamento será feito diretamente ao delegado do serviço notarial e de registro, que tiver de passar cota e obrigatoriamente emitir recibo acompanhado de contrarrecibo, com especificação das parcelas relativas aos emolumentos, custas, contribuições e quaisquer outras despesas autorizadas.

Quanto à natureza jurídica dos emolumentos, o STF já se pronunciou que os mesmos possuem natureza tributária, qualificando-os como taxa de serviço. Vejamos:

A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à

sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade." (ADI 1.378-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30-11-1995, Plenário, DJ de 30-5-1997.) No mesmo sentido: ADI 3.826, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-2010, Plenário, DJE de 20-8-2010 (BRASIL, 2014, não paginado).

Loureiro (2014, p. 14-15), explicando melhor o tema, assevera:

Os emolumentos são os dispêndios ou despesas referentes aos atos realizados pelo notário e pelo registrador no desempenho de suas atividades profissionais, devidamente previstos em lei. Os emolumentos têm natureza tributária e constituem taxas e, por isso mesmo, não pode ter por base de cálculo, por exemplo, o valor do imóvel, que já constitui base para o Imposto de Transmissão de Propriedade do Imóvel (STF, ADIN 1.530-BA, RTJ 169/32). Tal vedação encontra fundamento no art. 145, § 2º, da Constituição, que veda que a cobrança de taxas tenha mesma base de cálculo utilizada para os impostos.

Como se trata de um tributo, apenas pode ser criado ou aumentado por lei, observados os princípios da anterioridade e da noventena. A simples atualização monetária do valor da taxa não exige lei específica, por não haver, nesta hipótese, aumento de tributo. Pela mesma razão, não pode o notário ou registrador cobrar valor inferior ou superior daquele previsto em lei, tampouco 'abrir mão' da cobrança, uma vez que apenas a lei pode conceder isenção ou postergar o momento do recolhimento do tributo.

Vale salientar que embora a taxa não possa ter a mesma base de cálculo do imposto, segundo a Súmula Vinculante 29, é constitucional a adoção no cálculo do valor da taxa de um ou mais elementos da base de cálculo de determinado imposto, desde que não haja completa identidade entre as bases de ambos.

4 BASE DE CÁLCULO DO ISS SOBRE OS CARTÓRIOS

Prosseguindo ao estudo do tema, após terem sido fixados os conceitos introdutórios que servirão de base para o presente capítulo, finalmente será abordado o caso específico da incidência do ISS sobre os valores recebidos pelos notários e registradores a título de retribuição pelos serviços prestados.

4.1 Constitucionalidade da incidência do ISS nos cartórios

Conforme elucidado no primeiro capítulo do desenvolvimento, o ISS passou a incidir sobre a remuneração dos notários e registradores apenas após a Lei Complementar 116/03, que instituiu em sua lista anexa de serviços tributáveis o item “21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais” (BRASIL, 2003). Com o advento desta lei, muitas discussões tiveram origem, sendo a principal delas, já superada, a da constitucionalidade do dispositivo.

As discussões envolvendo a constitucionalidade da Lei Complementar 116/03, em especial de seu item 21, iniciaram-se levando em conta, principalmente, a tese de que os cartórios seriam abrangidos pelo Princípio da Imunidade Recíproca, que não permite que os entes federados tributem-se entre si. Segundo Mangieri e Melo (2008, p. 27):

Mesmo após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, com a previsão explícita e inequívoca das atividades notariais e de registro em sua lista de serviços tributáveis, a matéria continuou extremamente polêmica. A tese da imunidade recíproca ganhou ainda mais força e os cartórios começaram a se movimentar contra cobrança do imposto municipal.

É fato que grande parte do Judiciário decidiu favoravelmente ao segmento, abarcando exatamente o argumento da imunidade do serviço público, com amparo no art. 150, VI, 'a', da Carta Magna.

Assim era o entendimento do STJ sobre o assunto:

MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART. 236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO-INCIDÊNCIA. I - Os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, a teor do art. 236 da CF/88, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna. II - Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa. Precedentes do ADC nº 5 MC/DF, Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 11/04/03. III - Precedente do REsp 612.780/RO", REsp 612.780/RO", STJ: REsp nº

612.780/RO, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 17/10/05. IV - Recurso especial provido (BRASIL, 2008, p. 1).

Posicionamento semelhante não teve o STF, ainda que grande parte do Judiciário tenha se manifestado pela não incidência do tributo, nossa Corte Suprema, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG), manifestou-se em desfavor dos cartórios, pugnando pela constitucionalidade da cobrança do tributo.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente (BRASIL, 2008, não paginado).

A discussão a respeito da constitucionalidade do tributo se encerrou após o julgado acima colacionado, entretanto, muitas outras questões restaram pendentes no que se refere à maneira como este tributo incidirá sobre os rendimentos das serventias extrajudiciais. Assim, iniciou-se, agora no âmbito infraconstitucional uma discussão crescente sobre qual seria a base de cálculo deste imposto, levando-se em conta vários fatores, como o da identidade de base de cálculo entre o Imposto de Renda e o ISS e o da utilização do ISS na forma fixa.

4.2 ISS como imposto fixo

O ISS em sua regra especial, como imposto fixo, conforme elucidado no primeiro capítulo do desenvolvimento, quando tratamos da base de cálculo deste

tributo, é instituído pelo artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei 406 de 1968, nos seguintes termos:

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

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (BRASIL, 1968, não paginado).

Martins (2013, p. 97-98), ao tratar desse tema em seu Manual do Imposto Sobre Serviços, destaca:

Dispõe o § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 406 que, quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o ISS será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em razão da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (§ 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 406). Entende-se por trabalho pessoal do próprio contribuinte o fornecimento de trabalho que é prestado por pessoa física, como ocorre com os advogados, contadores, auditores, economistas, médicos, engenheiros etc. Assim, a pessoa jurídica não estará enquadrada nessa situação, nem quando são exercidas atividades de caráter empresarial, pois o trabalho deve ser pessoal.

Ao analisar o dispositivo, Mangieri e Melo (2008) afirmam que duas são as formas de se exteriorizar a forma de trabalho pessoal, diferentemente do que entende Martins, ou os serviços serão prestados pessoalmente pelo próprio contribuinte (critério da personalidade) ou o contribuinte assume a responsabilidade pelos serviços prestados (critério da responsabilidade).

Ambas as formas podem ser encontradas nos serviços prestados pelas serventias extrajudiciais, sendo a segunda delas, referente à responsabilidade do titular, presente na quase totalidade dos casos. Ocorre que em cartórios de menor volume de trabalho, a primeira espécie de responsabilidade também pode ser encontrada, uma vez que o próprio delegado é quem trabalha pessoalmente na serventia, em certos casos sem a ajuda de nenhuma espécie de preposto, apenas com colaboradores ou auxiliares.

Cumpra salientar que parte da doutrina critica a cobrança desse imposto de maneira fixa, entretanto, acerca do entendimento de que o chamado ISS fixo seria inconstitucional por ferir ao princípio da capacidade contributiva, o STF já firmou posicionamento por sua constitucionalidade, é o teor da Súmula 663: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição” (BRASIL, 2003c, não paginado).

Martins (2013, p. 98) manifestando-se sobre o tema, conclui:

As hipóteses contidas nos §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406 não ferem o princípio da igualdade, pois tratam desigualmente profissionais que estão em situações desiguais, eis que não se pode dizer que são iguais os profissionais autônomos e as empresas. Não se trata de isenção ou de benefício fiscal, que seria até mesmo vedado pelo inc. III do art. 151 da Constituição. A desigualdade ocorre quando a lei trata diferentemente certas atividades em que há o trabalho pessoal do próprio contribuinte, como do advogado, médico, contador, mas não dá a mesma orientação para o administrador de empresas, o sociólogo, o pedagogo, o profissional de relações públicas, os tradutores e intérpretes, que não podem-se utilizar do mesmo critério, pois o Decreto-lei nº 406 não permite.

Ressalta-se que no trecho acima, Martins (2013), ainda que seja defensor da ideia de que os notários e registradores devem pagar ISS pela regra geral, acaba contribuindo para argumentação utilizada por esses profissionais que defendem o ISS fixo, uma vez que, conforme entendimento do autor, ocorre desigualdade quando a lei trata diferentemente certas atividades em que há o trabalho pessoal do contribuinte, não permitindo que estes se utilizem do mesmo critério.

A utilização de valores fixos para tributação dos prestadores de serviços na forma de trabalho pessoal tem por objetivo, além dos já mencionados, impedir a duplicidade de incidência tributária sobre os valores recebidos a título de remuneração por esses profissionais, haja vista que tais valores já são tributados pelo Imposto de Renda, de competência da União.

4.3 Preço do serviço diferente de taxa

Segundo a regra geral de incidência do ISS, a base de cálculo do tributo é o preço do serviço prestado, ocorre, entretanto, que a denominação preço do serviço vem sendo erroneamente interpretada pelos defensores da aplicação da regra geral nas atividades desenvolvidas pelos cartórios, uma vez que os notários e registradores não percebem preço, mas emolumentos com natureza de taxa.

Segundo os ensinamentos de Harada (2011, p. 9):

De fato, enquanto o preço é estabelecido livremente pelas partes resultando em uma obrigação *ex voluntate*, a taxa é instituída em lei e tem o seu valor por ela fixado. Daí a sua natureza *ex lege*. É o caso dos emolumentos percebidos pelos notários e registradores, os quais nenhuma interferência têm na fixação do valor dos serviços que prestam.

Logo, se há uma nítida diferenciação entre o regime jurídico de um e de outra, não se pode considerar a taxa como sendo preço para o fim de submetê-la à incidência da lei de regência nacional do ISS que elegeu, como regra, o preço do serviço prestado como sendo a sua base de cálculo.

Com base nas distinções expressas anteriormente, percebe-se que do ponto de vista jurídico, em se tratando de Direito Tributário, onde ganham destaque

os princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada, não se pode equiparar categorias jurídicas distintas.

Em verdade os valores dos emolumentos recebidos pelos serviços prestados pelas serventias não se destinam, em todo, aos delegados, uma vez que cabe uma parcela ao Estado, e sobre tais verbas ainda incidem o imposto de renda de pessoa física, as tributações trabalhistas e os encargos previdenciários, além da despesa de custeio e administração do serviço público prestado.

4.4 Caráter personalíssimo da atividade notarial e de registro

Para que os serviços prestados pelos cartórios se enquadrem naqueles tributados através de alíquota fixa é necessário estar configurada a pessoalidade do serviço, assunto que acarreta grandes debates na doutrina e jurisprudência. Entretanto, entendemos ser este o caráter dessas atividades.

O caráter personalíssimo da atividade evidencia-se, em primeiro lugar, no artigo 3º da Lei 8.835/94, segundo o qual o serviço é delegado a “profissionais do Direito, dotados de fé pública”, indicando que a atividade é exercida, obrigatoriamente, por pessoa física, demandando formação intelectual específica, o que consiste característica do trabalho pessoal (BRASIL, 1994, não paginado).

Seguindo a análise da Lei dos Notários e Registradores, encontramos em seu artigo 21 (vinte e um) a informação de que “o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é de responsabilidade exclusiva do respectivo titular”, ou seja, ainda que existam atos praticados por prepostos, a responsabilidade persiste na figura do titular, logo, isto não descaracteriza a pessoalidade do serviço (BRASIL, 1994, não paginado). Tal fato ainda é confirmado pelo artigo 22 (vinte e dois) do mesmo dispositivo legal, segundo o qual os notários e registradores respondem pessoalmente pelos danos que eles e seus prepostos causarem a terceiros.

Sobre o tema se pronunciou Harada (2011, p. 6):

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

à pessoa física que é investida no cargo por meio de concurso público de provas e títulos.

Além da supracitada lei, a pessoalidade dos serviços prestados nos cartórios ainda fica mais evidente quando buscamos o tratamento dado a estes profissionais pelas demais legislações tributárias. É o caso do Código Tributário Nacional em seu artigo 134, inciso VI:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles em razão do seu ofício (BRASIL, 1966, não paginado).

Também a legislação do Imposto de Renda, de competência da União, trata dos rendimentos dos notários e oficiais de registro como de caráter pessoal, atribuindo isonomia com o tratamento dispensado aos demais profissionais liberais, a exemplo dos advogados, vejamos o artigo 45 do Decreto nº 3000/99:

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

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

[...]

IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos (BRASIL, 1999, não paginado).

Assim também dispõe o artigo 106 do mesmo Decreto:

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

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos (BRASIL, 1999a, não paginado).

Tratamento semelhante é o determinado pela legislação previdenciária, segunda a qual os notários e registradores devem ser inscritos na qualidade de contribuintes individuais, conforme artigo 9º, § 15, do Decreto nº 3.048/99:

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

[...]

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

[...]

VII - o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994 (BRASIL, 1999b, não paginado).

Logo, ainda que parte da doutrina e jurisprudência entendam não ser este o enquadramento dos serviços prestados pelos titulares das serventias, fica evidenciado que a legislação dominante é no sentido de que os serviços são prestados de maneira pessoal, conforme foi demonstrado, assim, não poderia Legislação Federal, abrangente, atribuir natureza pessoal a esta atividade, enquanto que a Municipalidade atribui natureza diversa.

4.5 Base de cálculo do ISS nas serventias extrajudiciais

A grande discussão que se deu após superada a constitucionalidade da incidência do ISS sobre cartórios, diz respeito exatamente à aplicação do disposto no artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei 406 de 1968, ISS fixo, às serventias extrajudiciais. Uma vez que, em regra, esta modalidade de tributação é mais vantajosa aos contribuintes, por outro lado, acarretaria menor arrecadação para os Municípios.

A tese defendida pelos tabeliães se sustenta nos argumentos de que os titulares das serventias possuem nível intelectual específico para o exercício de tal serviço, uma vez que para ingressar na carreira devem ser bacharéis em Direito ou ter experiência mínima de 10 (dez) anos na atividade, ademais, ainda que a lei autorize a contratação de escreventes e auxiliares para o desempenho de suas funções, tal fato não retira a pessoalidade do serviço prestado, pois os escreventes estão subordinados aos notários ou oficiais, que são responsáveis pelos danos que seus prepostos causarem a terceiros. Segundo Melo:

O fato de o prestador de serviço empregar profissionais que realizem tarefas alheias ao seu objetivo principal não desconfigura o conceito tributário de serviço pessoal, já que o serviço continuará sendo realizado unicamente pelo prestador, de forma individual. Assim, a secretária do consultório médico, a faxineira do escritório de advocacia, e outras pessoas que exerçam atividades não relacionadas com o objeto profissional do contribuinte, não terão o condão de retirar o caráter personalíssimo da prestação de serviço (MANGIERI; MELO, 2008, p. 55).

A argumentação contrária, defendida pelos Municípios, tem como base, principalmente, a decisão emanada pela Suprema Corte, que até o ano de 2013 (dois mil e treze) foi usada pelo STJ como justificativa para aplicação da regra geral do ISS sobre os rendimentos das serventias extrajudiciais, e a comparação com a atividade exercida pelo empresário individual, denotando um caráter empresarial para estas atividades. Vejamos o posicionamento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9º, § 1º, DO DL 406/1968. TRIBUTAÇÃO FIXA. MATÉRIA APRECIADA PELO STF. ADIN 3.089/DF. 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, caput, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários. 2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, in casu, ao julgar a Adin 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartorários (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade de o ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas. 3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo. 4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da Adin, pois "descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 –, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispendo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço". 5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arripio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7º, caput, da LC 116/2003. 7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003. 8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário). 9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível. 10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos erga omnes proferida pelo STF na Adin 3.089/DF. 11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 12. Recurso Especial não provido (BRASIL, 2010, p. 1-2).

Destaca-se, conforme demonstrado em momento anterior, que quando se trata da responsabilidade civil e criminal dos notários e registradores, o STJ tem se manifestado no sentido de que estes respondem pessoalmente pelos danos causados pelos seus prepostos, entretanto, quando o tema diz respeito ao Decreto-Lei 406/68, a Corte toma rumos diferentes.

Com relação à natureza empresarial da atividade notarial e de registro, Martins (2013, p. 310) afirma:

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

Em sentido contrário, defendendo a aplicação do ISS fixo, e, por óbvio, contra o posicionamento adotado por Martins (2013) e pelo Superior Tribunal de Justiça, Mangieri e Melo (20085, p. 64-65) asseveram:

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

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

Enfim, não há como enquadrar os titulares dos cartórios como prestadores de serviços empresariais, em razão da natureza desse serviço público. Jamais estarão presentes, nos serviços cartorários, os elementos de empresa acima exemplificados.

Outro ponto que merece atenção diz respeito à natureza dos emolumentos, que, conforme exposto anteriormente, têm natureza de taxa, são tributos, inviável seria se pensar em um imposto que teria como base de cálculo outro tributo. Com base nesse posicionamento da Suprema Corte, em que o emolumentos são considerados espécies de taxas, fica, de pronto, descaracterizando o caráter lucrativo da serventia, uma vez que os cartórios não tem autonomia para fixar tais valores, ou dispor dos mesmos.

O município de São Paulo, acertadamente, levando em conta os argumentos apresentados pelos notários e registradores, no ano de 2003, regulamentou a cobrança do ISS através da alíquota fixa, nos seguintes termos:

Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I – quando os serviços descritos na lista do 'caput' do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores (SÃO PAULO, 2003, p. 17).

Ocorre que tal dispositivo legal acabou por ser revogado, cedendo à pressão dos Tribunais Superiores, em especial do STJ, mas, ainda assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, mesmo após a revogação da Lei Municipal, é pela tributação fixa, conforme se verifica:

Imposto – ISS – Incidência sobre serviços notariais e de registro – Admissibilidade – Forma de trabalho pessoal – Base de cálculo do imposto que deve ser aquela estabelecida na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 – Segurança concedida – Apelo da impetrante provido para esse fim, por maioria. (Ap. nº 0044209 – 26.2010.8.26.0577, Rel. Rodolfo Cesar Milano, Rel. designado Des. José Gonçalves Rostey, julgado em 6-10-2011) (HARADA, 2013a, não paginado).

Outro posicionamento que merece destaque foi apontado por Harada, em artigo sobre o tema no ano de 2011, segundo o qual a Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, atendendo a uma consulta da ANOREG, no processo nº 2008-221348, se posicionou no sentido da aplicação do ISS fixo, vejamos:

1. Os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibirem os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (art. 236, § 1º da CF), através da Corregedoria Geral de Justiça (arts. 17, § 3º, 40 e 42 do [Código de Organização e Divisão Judiciárias do Estado do Rio de Janeiro] (CODJERJ));
2. É inviável a cobrança concomitante, dos serviços notariais e de registro, das Taxas incidentes sobre os Fundos e do ISSQN, se não aplicada a inteligência do artigo 9º, § 1º, do Decreto Lei nº 406/68. Assim, para o caso específico dos notários e registradores, o ISSQN deverá ser calculado por meio de valor fixo sobre a pessoa física do delegatário (HARADA, 2011, não paginado).

Harada (2013a, não paginado), escrevendo mais uma vez sobre o tema, se apresenta em desfavor do entendimento do STJ que, contrariando o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, bem como da Corregedoria do Estado do Rio de Janeiro, por maioria dos votos, uniformizou as decisões das duas Turmas afastando o regime de tributação fixa do ISS. Nas palavras do autor:

Aliás, a tributação fixa é o único regime a possibilitar a cobrança do ISS. A tese da tributação com base no preço do serviço prestado, além de implicar eleição de uma base de cálculo juridicamente inexistente, conflita abertamente com a proibição do § 2º, do art. 145 da CF. Esses aspectos, entretanto, não são considerados nem lembrados pelos defensores da tributação pelo regime tributário comum.

Mesmo com a uniformização da jurisprudência pelo STJ, os conflitos sobre o tema não foram dirimidos, de modo que em outubro de 2013, respondendo à Reclamação nº 15.784 (Dje de 6-6-13), o STF, na figura do Min. Ricardo Lewandowski, esclareceu os limites da decisão proferida na ADI nº 3.089/DF, definiu que “a Corte Suprema limitou-se a proclamar a incidência do ISS sobre os serviços dos notários e dos registradores não tendo afastado a tributação fixa, nem determinado a sua observância por não ser questão constitucional.” (HARADA, 2013b, não paginado).

Contudo, fica claro que persiste a discussão sobre o assunto, de modo que as jurisprudências mais recentes do STJ (AgRg no AREsp 305039 / SP), encontra-se disponíveis com ressalva de entendimento, uma vez que após o posicionamento do STF, a decisão emanada do nosso Tribunal Superior perdeu muita força, vejamos a ressalva:

A cobrança do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro público deve se dar conforme o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/1969, e não sobre a receita bruta auferida com os emolumentos, ainda que tal atividade seja executada sob perspectiva lucrativa e haja a possibilidade de contratação de empregados e prepostos para o auxílio do titular do cartório no desempenho de suas funções. Isso porque o serviço prestado pelo titular do cartório muito mais se aproxima daquele exercido por profissionais liberais autônomos. O cartório não é uma sociedade empresarial, com personalidade jurídica própria, capaz de constituir patrimônio distinto de seu titular, nem este pode ser conceituado como empresário, sendo predominante nesta atividade a prestação de serviço público em caráter personalíssimo, considerando-se que o notário, o registrador ou o oficial de registro são profissionais do direito, dotados de fé pública, investidos por meio de concurso público, estando sob a supervisão do Poder Judiciário. O fato de a atividade ser executada sob perspectiva lucrativa ou ser possível a contratação de empregados e propostos, por si só, não retira o seu traço distintivo essencial, que é o de ser realizada sob a forma de trabalho personalíssimo, aspecto essencial a ser enfatizado quando se trata de Serventia Extrajudicial. (Ressalva de Entendimento, Min. Napoleão Nunes Maia Filho) (BRASIL, 2013, não paginado).

5 CONCLUSÃO

O ISS pode ser cobrado de duas maneiras distintas, quais sejam, a regra geral, em que o imposto incide sobre o preço do serviço, e a regra especial, do ISS fixo, a qual, de acordo com artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei 406, quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

A natureza do trabalho prestado pelos notários e registradores, por tudo exposto, só pode se enquadrada como pessoal, uma vez que, em cartórios de pequeno porte, com baixo volume de trabalho, o próprio titular é quem atua diretamente no desenvolvimento das atividades, enquanto que em cartórios maiores, ainda que o titular não desenvolva por completo todos os atos daquela serventia, ele é o responsável técnico pelos serviços prestados. Assim, recai sobre o titular a responsabilidade civil pelos danos causados por seus prepostos.

A pessoalidade dos serviços ainda é confirmada pela própria nomenclatura utilizada para os auxiliares das atividades notarias e de registro, o termo “preposto” indica um agente que atua em nome de outro, neste caso, atua em nome do titular, que dentre outras características responde com seu próprio patrimônio por danos causados a terceiros. Logo, o auxílio por escrivães, ou até mesmo pelo substituto, não descaracterizam a prestação pessoal do serviço, uma vez que os atos, em sua quase totalidade, devem apresentar a assinatura do titular, responsável pela serventia, cabendo ao substituto, atuar nos limites do que lhe é delegado, não se estendendo a responsabilidade civil sobre seu patrimônio, como recai sobre o tabelião.

Uma vez superada doutrinariamente a pessoalidade do serviço prestado, passa-se à análise da legislação pertinente ao tema, em que, novamente conclui-se que a maioria dos dispositivos tratam esta categoria de profissionais à semelhança daqueles que prestam serviço autônomo, como os advogados. Assim é o tratamento atribuído pela legislação do Imposto de Renda, bem como da Previdência Social.

Outro fator que se revela à favor da regra especial para os cartórios diz respeito à natureza atribuída pelo STF aos valores cobrados pelos serviços. Segundo a Corte Suprema, tais valores têm natureza tributária de taxa, assim não

se confundem com preço de serviço, logo, não são abrangidos pela regra geral do ISS que taxativamente apresenta a base de cálculo como sendo o preço do serviço, instituto que deve ser entendido de maneira restrita, não podendo abranger os valores recebidos a título de emolumentos.

Vale destacar que os serviços também não podem ser entendidos como de natureza empresarial, uma vez que os emolumentos são fixados pelo Estado, como forma de compensação pelos serviços prestados, não podendo o titular majorar ou mesmo se abster de cobrar os valores previamente determinados, assim fica descaracterizado o caráter lucrativo de tal atividade que indiscutivelmente possui natureza pública.

Assim sendo, não obstante o STF, na ADI 3.089/DF, ter reconhecido a incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registro, o tema em questão não se apresenta pacificado quanto à base de cálculo e alíquota a ser aplicada. Tal questão é constantemente alvo de análise pelo STJ o qual persiste no entendimento de que a regra geral deve ser aplicada a estes serviços. Entretanto, como elucidado, tal linha de pensamento mostra-se dissonante com o restante da legislação que trata sobre o tema, bem como apresenta fundamentos, devidamente enfrentados, que já não mais se sustentam.

A corrente ora defendida ganhou força quando no fim do ano de 2013 (dois mil e treze) o STF se manifestou à respeito da decisão que confirmou a constitucionalidade do dispositivo que incluía os serviços prestados pelos cartórios como aqueles a serem tributados pelo ISS. Nesta oportunidade caiu por terra um dos principais argumentos do STJ, pois ficou claro que o STF não julgou a maneira pela qual o ISS deveria incidir sobre tais atividades, não sendo esta sua competência.

Por tanto, não há incompatibilidade entre o parágrafo primeiro do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, podendo se concluir que a finalidade da norma que concede tratamento diferenciado aos profissionais que exercem atividade de natureza pessoal atende ao princípio da isonomia tributária, bem como evita a duplicidade de incidência tributária sobre os mesmos valores, quando estes servem de base para o cálculo do Imposto de Renda.

Conclui-se que o objetivo do trabalho monográfico foi cumprido, tendo em vista a exposição dos argumentos utilizados pelos defensores da incidência do ISS

pela regra geral, que foram discutidos individualmente, para que através do método dedutivo pudéssemos chegar a conclusão ora apresentada.

Assim, mostra-se clara a necessidade de mudança de entendimento do STJ, para que passe a considerar a tributação através da regra especial da alíquota fixa, em detrimento da natureza do serviço e não dos valores recebidos, sendo esta a única alternativa possível para que a Legislação Municipal e Federal se harmonizem.

REFERÊNCIAS

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

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

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

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 6 nov. 2014.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2003a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 1999a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 6 nov. 2014.

_____. Lei nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 1999b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 6 nov. 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 305039. Agravante: Luis César Simeli. Agravado: Município de Votuporanga.

Relator: Ministro Napoleão Nunes Mai Filho. Brasília, DF, 22 de outubro de 2013.

Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=305039&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 3 dez. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1012491 GO 2007/0288597-0. Recorrente: Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Minaçu. Recorrido: Município de Minaçu. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2008. Disponível em:

<<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8689658/recurso-especial-resp-1012491-go-2007-0288597-0>>. Acesso em: 2 dez. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1187464 RS 2010/0053685-4. Recorrente: Edite do Amaral. Recorrido: Município de São Leopoldo. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 1 de junho de 2010. Disponível em:

<http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_1187464_RS_1306625607642.pdf?Signature=Yv72AZeLiN75kotM22tafgKf6P0%3D&Expires=1418083316&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=ae2e2ba2f534cb7e8daceb63e85edbafe>. Acesso em: 2 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2079>>. Acesso em: 11 nov. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2602.

Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil. Intimado:

Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 24 de novembro de 2005. Disponível em: Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1995091>>. Acesso em: 1 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2415.

Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil e outros. Intimado:

Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Ayres de Britto. Brasília, DF, 10 de novembro de 2011. Disponível em: Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1718027>>. Acesso em: 25 nov. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-

DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil. Intimado:

Presidente da República. Relator: Ministro Ayres de Britto. Brasília, DF, 31 de agosto de 2008. Disponível em: Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2190234>>. Acesso em: 28 nov. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 28.440-ED-AGR-DF.

Agravante: Simone Maróstica Bortolotto. Agravado: Conselho Nacional de Justiça.

Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 16 de junho de 2003b. Disponível em:

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1995091>>. Acesso em: 2 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 663. Recepção Constitucional - Base de Cálculo Aplicáveis ao ISS. Brasília, DF, 24 de setembro de 2003c. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0663.htm>. Acesso em: 25 nov. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CENEVIVA, Walter. **Lei dos notários e registradores comentada**: Lei n. 8.935/94. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

CONCURSO DE CARTÓRIO. **Responsabilidade civil do Estado pelas atividades de cartórios tem repercussão geral**. 2014. Disponível em: <<http://www.concursodecartorio.com.br/noticia/1617/responsabilidade-civil-do-estado-pelas-atividades-de-cartorios-tem-repercussao-geral>>. Acesso em: 25 nov. 2014.

HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18829>>. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. **ISS**: STF dirime a questão do regime tributário dos notários e os registradores. São Paulo, 2013b. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=52>>. Acesso em: 12 set. 2014.

_____. **ISS**: STJ uniformiza jurisprudência sobre o regime de tributação dos notários e registradores. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 18, n. 3523, 22 fev. 2013a. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23806>>. Acesso em: 10 set. 2014.

LOUREIRO FILHO, Lair da Silva; LOUREIRO, Cláudia Regina de Oliveira Magalhães da Silva. **Notas e registros públicos**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOUREIRO, Luiz Guilherme Loureiro. **Registros públicos**: teoria e prática. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro. In: _____ (Cord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO. Prefeitura Municipal. Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Disponível em:

<<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br//arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2014.