

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ

CURSO DE DIREITO

ROBERTO MONTEIRO DE CARVALHO FILHO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS**

Recife

2011

ROBERTO MONTEIRO DE CARVALHO FILHO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da
Instrução Cristã, como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de Concentração: Ciências Jurídicas.

Orientador: Bruna Estima Borba.

Recife

2011

Carvalho Filho, Roberto Monteiro de.

A constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre serviços de registro públicos, cartorários e notariais. / Roberto Monteiro de Carvalho Filho: O Autor, 2011.

44 folhas.

Orientador(a): Msc. Bruna Estima Borba.

Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2011.

Inclui bibliografia.

1. Direito 2. Tributação 3. Constitucionalidade 4. Imposto 5. Serviços 6. Cartórios

I. Título.

**340 CDU (2.ed.)
340 CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas
TCC 2011- 083**

Roberto Monteiro de Carvalho Filho

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS**

DEFESA PÚBLICA em Recife, _____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Orientadora: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba

1º Examinador:

2º Examinador:

Recife

2011

À minha esposa Morgana, cujo apoio incondicional, incentivo e paciência, ao longo desta jornada, foram fundamentais na conclusão deste objetivo.

Aos meus filhos, Roberta e Gustavo, cujo estímulo, carinho e compreensão nos momentos de ausência deram a certeza que estava trilhando o caminho certo.

Agradeço a todos os amigos feitos ao longo do curso, especialmente aos amigos Érika Chaves Von Schmalz e Fernando de Arruda Nunes pela companhia e apoio durante toda essa caminhada e cujos laços de amizade não se apagarão com o término desta etapa de nossas vidas.

Agradeço a todos os professores, em especial a professora Bruna Estima Borba pela seriedade, dedicação e consideração prestadas na orientação deste trabalho.

“É muito melhor arriscar coisas grandiosas, alcançando triunfo e glória, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que nem gozam muito, nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta e não conhecem a vitória nem a derrota”

(Theodore Rosevelt).

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade apresentar os aspectos constitucionais e legais da incidência e a legitimidade da cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais e colacionar a jurisprudência acerca do tema. Destarte, a dissertação fará uma abordagem sobre o direito tributário delimitando as premissas de maior relevância para responder a problemática proposta, analisando a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre os serviços prestados pelos cartórios à luz da Constituição Federal de 1988 e, posteriormente, trará uma análise crítica e pormenorizada sobre os principais argumentos levantados na ADI 3089, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG, que foi ajuizada com o objetivo de afastar a hipótese de incidência do tributo sobre a atividade desenvolvida pelos cartórios. Ao final, a dissertação traz uma conclusão sobre o tema respondendo ao problema objeto da monografia.

Palavras-chave: Tributação; Constitucionalidade; Imposto; Serviços; Cartórios.

ABSTRACT

This study aims to present the constitutional and legal aspects of the impact and legitimacy of charging service tax of any kind - ISSQN on services of public records, and cartographic colaciones notary and the case law on the subject. Thus, the dissertation will make an approach to tax law outlining the assumptions most relevant to answer the question proposed by analyzing the incidence of tax on services of any kind regarding the services provided by notaries in the light of the Federal Constitution of 1988 and later bring a detailed and critical analysis of the main arguments raised in the ADI 3089, proposed by the Association of Notaries and Registrars of Brazil - ANOREG, which was filed in order to rule out incidence of tax on the activity performed by notaries. At the end, the paper brings a conclusion on the subject responding to the problem object of the monograph.

Keywords: Taxation, Constitutional, Tax, Services, Notaries.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI ou ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANOREG art.	Associação dos Notários e Registradores do Brasil artigo
c/c	combinado com
CF/67	Constituição Federal de 1967
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ISSQN ou ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
REsp.	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A TRIBUTAÇÃO E SEUS FUNDAMENTOS DE LEGITIMIDADE	12
1.1 O fundamento de legitimidade da tributação.....	12
1.2 A repartição das competências tributárias em matéria de impostos.....	16
1.3 As exclusões de competências: a imunidade recíproca.....	18
2 OS SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS ..	24
2.1 Os serviços: regulamentação.....	24
2.2 A natureza privada da atividade cartorária e sua remuneração.	25
3 A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS CARTORÁRIOS, REGISTRAIS E NOTARIAIS	27
3.1 O ISSQN nos termos da Constituição Federal de 1988.....	27
3.2 O conceito de serviço para fins de tributação, a base de cálculo e a alíquota.....	28
3.3 A constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços prestados pelos cartórios.	32
CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS	42

INTRODUÇÃO

A monografia tem como objetivo geral analisar a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Cabe destacar que, para tanto, foram estudados os principais argumentos levantados na ADI 3089 (com o fito de afastar a possibilidade da cobrança do imposto), proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG, e confrontá-los com as posições doutrinárias e com a jurisprudência acerca do tema.

A justificativa do trabalho decorre da problemática dos Fiscos municipais em constituir o crédito tributário referente ao ISSQN sobre os serviços prestados pelos cartórios. Assim, este trabalho buscou elementos que propiciassem a cobrança do imposto sobre os serviços prestados pelos cartórios, seus limites e o amparo constitucional dando, desta forma, subsídios para as ações de fiscalização e cobrança do imposto em epígrafe.

Destarte, o objetivo específico foi desenvolver um arcabouço teórico que justificasse e legitimasse a incidência e a cobrança do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, bem como trazer o entendimento dos tribunais superiores sobre a matéria em questão.

Para a realização do trabalho, lastreado em uma metodologia eminentemente analítico-dedutiva, com base nos fundamentos da Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário, o trabalho foi elaborado a partir de uma pesquisa bibliográfica e apoiou-se, também, no levantamento de julgados *in concreto* que demonstram a compatibilidade da cobrança do tributo em face do texto constitucional vigente.

Deste modo, o primeiro capítulo do trabalho tratou de descrever a tributação e seus fundamentos de legitimidade (estabelecendo premissas e conceitos importantes para a compreensão da monografia), como a Constituição de 1988 disciplinou a repartição de competências entre os entes políticos e um breve levantamento das limitações ao poder de tributar, destacando alguns princípios de maior relevo no direito tributário e trazendo um estudo com maior ênfase ao tema da imunidade recíproca.

O segundo capítulo enfocou os serviços de registro público, cartorários e notariais, destacando a previsão legal de incidência do ISSQN e traçando aspectos relevantes quanto à natureza privada destes serviços e a forma como são remunerados.

O terceiro capítulo buscou esmiuçar o ISSQN elencando seus aspectos legais e doutrinários, bem como trazer à tona a problemática da incidência do tributo sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Destaca-se o fato que este capítulo traz uma

análise crítica aos argumentos levantados na ADI 3089, jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema e o posicionamento atual do STF, inclusive, sobre a ação declaratória de inconstitucionalidade anteriormente mencionada.

No final do trabalho foi desenvolvida uma conclusão acerca da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

1 A TRIBUTAÇÃO E SEUS FUNDAMENTOS DE LEGITIMIDADE

1.1 O fundamento de legitimidade da tributação.

A tributação decorre da necessidade da manutenção do Estado cujo ônus é partilhado entre os cidadãos de uma sociedade que, compulsoriamente, contribuem para o custeio da atividade estatal. Segundo Baptista esse dever encontra raízes jurídicas no princípio da solidariedade social, o qual impulsiona a ideia de que todos devem colaborar para com o Estado e na medida de sua capacidade¹. Assim a lei obriga o particular a entregar valores, independentemente de sua vontade, aos cofres públicos para a própria existência e funcionamento do Estado. Nesse diapasão, mas trazendo um enfoque econômico para justificação do poder de tributar do Estado, Machado complementa:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia 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 a única arma contra a estatização da economia.²

É importante destacar que a tributação não deve afetar a dignidade do indivíduo e o acesso aos direitos fundamentais a ele conferidos, desta forma, a tributação não pode ser desproporcional à capacidade econômica do cidadão, ou seja, não pode atingir os recursos essenciais à sobrevivência digna. Enfatiza-se, contudo, mesmo considerando o art. 150, IV, da Constituição Federal (que veda a utilização da tributação com efeito de confisco), que nem sempre é possível mensurar a incidência do tributo *in casu* de forma a não lesar o direito a liberdade e o direito à propriedade de forma desproporcional. Entretanto, faz-se mister que o Estado, em seu poder de tributar, balize sua conduta interferindo no patrimônio privado sempre respeitando a capacidade contributiva do cidadão.

Nesse sentido, pode-se estabelecer que o direito tributário é o ramo do direito que regula o poder de tributar do Estado. É ramo do direito público, uma vez que os recursos obtidos servem a atividade estatal na consecução do bem comum, ou seja, de interesse público e, portanto, está em uma posição de supremacia em relação aos interesses individuais. Nessa

¹BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p.83

²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p.32.

linha, em virtude do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, Alexandre afirma que:

[...] quando há, numa relação jurídica, um pólo ocupado pelo Estado, agindo nesta qualidade (como ente estatal buscando a consecução de fins públicos), e outro ocupado por particular defendendo seus direitos individuais, é considerada normal a atribuição de vantagens ao Estado³.

Por sua vez, a definição de tributo para o Direito Tributário encontra sede legal no art. 3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe *in verbis*:

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.

Apesar do conceito anteriormente descrito e que será utilizado no entendimento deste trabalho, cabe destacar que há outra acepção para tributo, utilizada pelo Direito Financeiro, e que difere do anteriormente exposto, sendo para este ramo do direito, uma receita derivada⁴, nos termos do art. 9º da Lei 4320/64, que abaixo está reproduzido:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Os tributos são instituídos por lei ou ato normativo de igual força⁵ e decorrem do próprio princípio democrático, pois a lei é aprovada pelo parlamento, ou seja, pelos representantes do povo. Segundo Alexandre, essa ideia tem previsão no direito norte-americano que se manifesta no brocardo “*no taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributos sem representação), em que a representação exigida é exatamente a aprovação da cobrança por meio dos representantes do povo⁶.

O Estado cobra o tributo no uso de seu poder de império, sendo irrelevante a vontade tanto do credor (o Estado), que tem o dever de cobrar, como do devedor (sujeito passivo da

³ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.28.

⁴O Estado, na obtenção de receitas para a manutenção da máquina estatal, classifica as receitas públicas em originárias, quando as obtém de maneira semelhante a um particular (receitas patrimoniais ou empresariais), e derivadas, quando atua utilizando-se das prerrogativas de direito público e obriga, através de lei, ao particular entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade.

⁵Os tributos podem ser instituídos por lei ordinária, lei complementar, medida provisória ou lei delegada.

⁶ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.38.

obrigação tributária), que deve pagar. Portanto, trata-se de uma prestação pecuniária compulsória decorrente de uma previsão legal.

O tributo não constitui uma sanção de ato ilícito, portanto, não visa coibir determinadas práticas ilícitas cuja sanção, para esses casos, seria a aplicação de multa. Entretanto, cabe destacar que a tributação não deve decorrer da prática de um ato ilícito (por exemplo, a cobrança de ICMS da venda de drogas), mas uma vez ocorrido o fato gerador⁷ do tributo previsto em lei, este deve ser cobrado independente de sua origem ser ilícita, por exemplo, o auferimento de renda, decorrente da venda de drogas, deve ser tributado pelo imposto de renda, pois o que se está tributando é o auferimento de renda (fato gerador lícito) e não a prática do ilícito. Nesse sentido, Alexandre leciona que o STF, em situação análoga, se posicionou no julgamento do *Habeas Corpus* 77.530-4/RS considerando que, apesar do tráfico de drogas ser ofensivo à moralidade, a tributação de tais atividades é decorrência do princípio da isonomia fiscal e, portanto, decorrente de manifestação ética⁸. A doutrina se refere à situação supracitada como princípio do *pecunia non olet*, cuja tradução seria “dinheiro não cheira”.

Sobre o fato do tributo não constituir uma sanção de ato ilícito, é importante mencionar que existe uma exceção, com previsão no §4º, II, art. 182 da Constituição Federal, que faculta ao Município a instituição do IPTU progressivo no tempo quando houver descumprimento da função social da propriedade urbana, nos termos do dispositivo constitucional supracitado.

A cobrança do tributo decorre de uma atividade vinculada que foi instituída em lei. Assim, a autoridade tributária não faz um juízo de valor da conveniência ou a oportunidade de cobrar o tributo. Desta forma, uma vez configurada a ocorrência do fato gerador, deve a autoridade efetuar a cobrança do respectivo tributo, mesmo que sensibilizados com determinadas situações concretas aonde a cobrança venha a trazer problemas à pessoa cobrada.

Feitas as primeiras considerações sobre os tributos, tecer-se-á uma breve análise sobre as espécies tributárias, destacando que o enfoque, ao longo do desenvolvimento da monografia, será dado aos impostos (dado o objeto do presente trabalho) e às taxas, cuja compreensão será relevante no desenvolvimento deste trabalho.

⁷Hipótese abstratamente prevista em lei que faz surgir a incidência do tributo.

⁸ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.37

O CTN, em seu art. 5º, informa que são tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, a CF/88 elenca cinco espécies tributárias distintas: os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Em face à divergência relatada, considerando o atual texto constitucional⁹, existem dois posicionamentos quanto à classificação das espécies tributárias, um é o que adota a classificação quatripartide, considerando como espécies tributárias os impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. O outro posicionamento é o que adota a classificação quinquipartide que considera como espécies tributárias os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Sobre o tema, Cassone leciona:

A maioria qualificada passou a adotar a classificação QUINQUIPARTIDE. Ao que parece, somente Edvaldo Pereira de Brito (RDDT 43/39) e Valdir de Oliveira Rocha (Simpósio do CEU/SP sobre “Contribuições sociais” – Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17; RJ/IOB 1/(9897) continuam entendendo que as contribuições sociais destinadas à seguridade social (CF, art. 149) não possuem natureza tributária.¹⁰

Considerando a delimitação da problemática tratada na monografia, será abordada a conceituação apenas os impostos e as taxas. Nesse sentido, o conceito de impostos encontra sede legal no art. 16 do CTN, que dispõe que o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nesse diapasão, Cassone acrescenta que o imposto é um tributo exigível independente de uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte e destina-se para o custeio das despesas gerais do Estado (União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios).¹¹

Por sua vez, as taxas encontram sede legal no art. 77 do CTN, que dispõe:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁹ Na vigência da CF/67 haviam mais duas teorias referentes a classificação de tributos. A primeira era a bipartide que considerava como espécies tributárias os impostos e as taxas, enquanto as contribuições seriam taxas ou impostos. A segunda era a tripartide, que considerava como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições como espécies tributárias.

¹⁰ CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 14. ed. São Paulo. Atlas, 2002. p.83.

¹¹ *Idem, ibidem*. p.85

Segundo Cassone, diferentemente dos impostos, a destinação dos recursos oriundos da arrecadação das taxas servem para o custeio do relativo exercício ou serviço.¹²

1.2 A repartição das competências tributárias em matéria de impostos.

A Constituição Federal determina a repartição de rendas entre os entes políticos. Tal distribuição de competências tem lastro no próprio princípio federativo do Estado. Nesse sentido Alexandre informa que:

[...] no que concerne aos treze impostos previstos na Constituição Federal, sete foram colocados na competência privativa da União (CF, art. 153), três na dos Estados (art. 155) e três na dos Municípios (art. 156) O Distrito Federal acumulou as competências tributárias municipais e estaduais, podendo criar os seis impostos respectivos.¹³

O mesmo autor ainda leciona:

A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por leis próprias. Assim, é correto definir competência tributária como o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos.¹⁴

Desta forma, a Carta Magna atribui a prerrogativa aos entes políticos de instituírem os impostos, através de lei de sua competência, conforme a repartição descrita acima. Destaca-se ainda, o fato que a União possui uma competência residual para a instituição de impostos, nos termos do inciso I, art. 154 da CF/88, e uma competência extraordinária, na iminência ou no caso de guerra externa, nos termos do inciso II, do art. 154 da CF/88.

Enfatiza-se que foi utilizado o termo “repartição de rendas” para determinar a competência de cada ente político, na instituição de seus impostos, e não o termo “repartição de receitas” (termo utilizado pelo Direito Financeiro) que descreve a repartição das receitas auferidas pela arrecadação dos impostos, entre os entes políticos, conforme previsão no art. 157 e seguintes da Constituição Federal.

¹² CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 14. ed. São Paulo. Atlas, 2002. p.85.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.180.

¹⁴ *Idem, Ibidem*. p. 201.

Ainda acerca do tópico, é importante distinguir capacidade tributária de competência tributária. A primeira se refere à capacidade de do sujeito fiscalizar, arrecadar ou desempenhar outras funções administrativas sobre tributos mediante delegação, destacando que a competência tributária, conferida pela Constituição aos entes políticos, é indelegável. Sobre o tema Machado leciona:

A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.¹⁵

Destarte, Alexandre ensina:

A capacidade tributária ativa decorre da competência tributária, mas possui natureza administrativa, referindo-se as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.¹⁶

Outro ponto importante se refere à competência para legislar sobre direito tributário. Nesse sentido, o art. 42 da CF disciplina que compete à União, os Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário, onde compete à União editar normas gerais sobre matéria tributária, obrigatória para todos os entes tributantes; e aos Estados Membros e ao Distrito Federal foi conferida uma competência suplementar.

Cabe destacar que se a União não editar normas gerais, tanto os Estados Membros, quanto o Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena enquanto não sobrevier lei federal com esse fito.

Em relação aos Municípios, considerando o inciso II, do art. 30 da CF, a doutrina enfatiza que este possui uma competência supletiva à legislação federal e estadual no que couber.

A Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), é o diploma legal que estabelece normas gerais em matéria tributária e foi promulgada como lei ordinária em 25 de outubro de 1966, sendo recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Entretanto, faz-se mister informar que, a Constituição Federal (no inciso III, art. 146) determinou que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p. 34.

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p. 203.

Contudo, considerando a teoria da recepção constitucional, a Lei nº 5.172/66 possui status de lei complementar, só podendo ser alterada por uma lei complementar. Tal compreensão se deve, como dito anteriormente, ao fato que a Constituição Federal determina que cabe à lei complementar as normas gerais em matéria tributária, a regulação das limitações ao poder de tributar e as disposições sobre conflitos de competência.

Reitera-se o fato de que o CTN não é lei complementar, mas lei ordinária com status de lei complementar e, desta forma, só pode ser alterada por instrumento normativo de igual ou superior hierarquia.

Vale ressaltar que outra Lei Complementar importante para a compreensão do presente trabalho é a Lei Complementar nº 116/2002 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas que será evidenciada e analisada em momento oportuno.

1.3 As exclusões de competências: a imunidade recíproca.

O poder de tributar conferido pela Constituição Federal aos entes políticos possui restrições (além das previstas com a repartição de competências) com o intuito de resguardar valores considerados importantes pela Carta Magna. O conjunto de normas que disciplinam estas restrições é chamado de limitações ao poder de tributar que, por sua vez, se desdobram em princípios tributários constitucionais e imunidades tributárias.

Nesse sentido, Amaro ensina que os princípios tributários constitucionais são uma série de proposições que balizam e limitam a atuação dos entes tributantes em seu poder de tributar e que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda de, para a sua plena concretude, do desdobramento em normas que lhes dêem efetividade, como o princípio da anterioridade, por exemplo, que é uma regra de precisão matemática e que será detalhado adiante. Em relação às imunidades tributárias, o nobre jurista, às conceitua como uma técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações, que ficam, portanto, fora do referido campo de competência tributária.¹⁷ Assim, a Carta Magna exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações,

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo. Saraiva, 2003. p.105:111.

deixando-os de fora do alcance do poder de tributar.¹⁸ Das imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988, será dado um enfoque na imunidade tributária recíproca, que será objeto de estudo ainda neste tópico.

Antes de uma análise aprofundada sobre o instituto da imunidade tributária recíproca, é necessária uma breve análise de alguns princípios que regem o Direito Tributário. Pois, pode se afirmar que, o Direito Tributário está balizado em princípios estabelecidos na Constituição Federal e em normas infraconstitucionais e que estes são diretrizes que conduzem a atuação estatal em matéria tributária e também servem como verdadeiras limitações no poder de tributar. Seguindo este raciocínio Machado leciona que:

O direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.¹⁹

Dentre os princípios tributários segundo a doutrina, serão analisados aqueles mais relevantes para a compreensão deste trabalho: a legalidade, a isonomia e a capacidade contributiva, a irretroatividade e a não-surpresa, a proibição do confisco e da liberdade de tráfego.

A legalidade determina que os entes tributantes só possam exigir ou majorar os tributos mediante lei que assim estabeleça. Tal princípio tem sede constitucional no art. 5º, inciso II e, especificamente em relação à matéria tributária, no art. 150, inciso I da Constituição Federal. Alexandre acrescenta que, segundo o princípio do paralelismo das formas²⁰, o tributo só pode ser extinto ou reduzido por lei ou emenda à Constituição.²¹

Cabe destacar que existem matérias que não estão sujeitas ao princípio da legalidade, podendo ser reguladas por normas infralegais. Dentre essas exceções, destaca-se à atualização do valor monetário da base cálculo do tributo (não se confunde com majoração) e a fixação do prazo para recolhimento; as alíquotas dos impostos de Importação e Exportação (II e IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF) que podem ser feitas por ato do Poder Executivo, sem desobediência ao texto constitucional.²²

¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo. Saraiva, 2003. p.148.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p.36.

²⁰ Se um instituto jurídico foi criado por determinada regra jurídica de determinada hierarquia, este só pode ser extinto por ato de igual hierarquia ou superior.

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.99

²² *Idem, Ibidem*. p.101

Segundo o princípio da isonomia as pessoas devem ser tratadas da mesma forma quando estiverem na mesma situação e quando estas se encontrarem em situações distintas devem ser tratadas de forma diferenciada na medida em que se diferenciam.

Alexandre, sobre o tema, cita a célebre lição de Rui Barbosa, em sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Os mais são desvários da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.²³

Considerando a existência da desigualdade entre as pessoas e que esta deve ser levada em consideração para fins de tributação, o principal parâmetro para aferir essa desigualdade consiste na verificação da capacidade econômica do contribuinte, ou, como parte da doutrina denomina, verificação da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva tem previsão no art.145, §1º, da Constituição Federal, que dispõe:

art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da irretroatividade consiste na vedação da cobrança de tributos, pelos entes tributantes, em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei que os houver instituídos ou majorado. Essa limitação esta prevista no art. 150, III, “a” da Constituição Federal, bem como no art. 105 do Código tributário Nacional.

Em relação ao princípio da não surpresa, este se desdobra no princípio da anterioridade do exercício financeiro e princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena e preconiza que o contribuinte não pode ser surpreendido por uma majoração de um imposto sem um tempo mínimo para que este possa se adequar a nova situação imposta. Assim, além da vedação da possibilidade retroagir a fatos geradores pretéritos, uma lei não pode instituir ou majorar tributos sem preencher alguns requisitos de forma proporcionar um período de tempo que o contribuinte se ajuste a nova situação. Desta forma, uma lei que majore ou

²³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p. 106.

institua um tributo, só poderá ser cobrada no exercício posterior à sua publicação, princípio da anterioridade do exercício financeiro (CF, art. 150, III, “b”), bem como não poderá ser cobrada antes de decorridos noventa dias antes da sua publicação, princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena (CF, art. 150, III, “c”).

Cabe destacar que o princípio da anterioridade do exercício financeiro e o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena não são absolutos e existem exceções. Desta forma, os impostos com natureza extra-fiscal²⁴, em quase sua totalidade, não estão abrangidos pela proibição da majoração no mesmo exercício financeiro ou de respeitar um interstício de 90 dias da publicação da lei majorante para cobrança do tributo majorado (os impostos de importação e de exportação são exemplos destas exceções).

O princípio do não confisco decorre do mandamento constitucional que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização do tributo com efeito de confisco. Desta forma o tributo não pode ser confiscatório, cabendo ao Poder Judiciário a análise do caso *in concreto*, quando invocado o dispositivo constitucional em apreço, apesar da dificuldade na compreensão do que seja um tributo com efeito de confisco.

Machado, sobre o tema dispõe:

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.²⁵

O princípio da liberdade de tráfego tem previsão no art. 150 da CF e proíbe que os entes federados estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Sobre o tema, Alexandre leciona:

O objetivo do legislador constituinte foi evitar que os entes políticos criassem tributos (normalmente taxas) incidentes sobre a passagem de pessoas e bens em seus territórios. A situação era relativamente comum no passado; os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam por constituir restrições ao direito que possuem as pessoas de se locomover livremente no território nacional de posse dos seus bens (hoje previsto no art. 5º, XV, da CF/1988).²⁶

²⁴ Impostos que não tem a finalidade precípua de arrecadação de recursos, mas de intervir na atividade econômica com o fito de a regular.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p. 42.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.140.

Após breves considerações sobre os princípios tributários, cabe uma análise detalhada sobre a imunidade tributária recíproca, antecipando que este instituto foi uma das argumentações que foram levantadas com a finalidade de afastar a incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

A imunidade recíproca tem sede constitucional no art. 150, IV, alínea *a*. Consiste na proibição da União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Esta imunidade decorre do próprio princípio federativo, portanto, considerando o art. 60, §4º, II da CF, trata-se de cláusula pétrea, não podendo ser objeto de deliberação, mediante proposta de emenda à Constituição, tendente a abolir tal garantia da forma federativa de Estado.

Nesse diapasão, Melo leciona sobre a imunidade recíproca em relação aos Municípios:

Trata-se de obediência aos princípios do federalismo, e da autonomia municipal, cuja manutenção é promovida mediante a evitação de cargas tributárias que possam desfalcocar a capacidade econômica das pessoas políticas. Mediante a eliminação desses gravames, não ficaram prejudicadas e comprometidas no livre exercício de suas atividades básicas, sendo que o preceito objetiva a igualdade, a harmonia e a independência respectiva.²⁷

Enfatiza-se que a imunidade recíproca abarca apenas os impostos, não sendo aplicada às demais espécies tributárias. Outro ponto é que, tal prerrogativa, por força do art. 150, §2º da CF, é extensiva às Autarquias e às Fundações Públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Ainda sobre o tema, no art. 150, §3º da CF, dispõe que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Observa-se que, conforme informado anteriormente, a imunidade tributária recíproca é extensiva as Autarquias e às Fundações Públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público, mas ela é extensiva às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, ou ainda, às pessoas jurídicas de direito privado em regime de concessão, permissão ou autorização que prestam serviços públicos?

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e práticos*. 4. ed. rev. São Paulo. Dialética, 2005. p.187.

Apesar da aparente resposta que poderia se tirar com uma interpretação literal do texto constitucional, no sentido da impossibilidade da extensão da imunidade às pessoas descritas no questionamento acima, existem grandes controvérsias sobre o tema.

Destarte, Alexandre informa que o STF (STF, 2ª T. RE 407.099/RS) reconheceu a imunidade recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos – ECT, uma empresa pública e que cobra preços ou tarifas pelos seus serviços, sob a argumentação desta prestar serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado²⁸. Para as sociedades de economia mista a jurisprudência do STF (STF, 2ª T. AC 1.550-2/RO) tem seguido o mesmo posicionamento que foi dado às empresas públicas. Assim, se estas prestarem serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, estas estarão abrangidas pela imunidade tributária recíproca.

Cabe destacar que o posicionamento dado pelo STF é alvo de críticas por parte da doutrina, como por exemplo, Alexandre destaca que a imunidade tributária recíproca não pode servir como mecanismo de concorrência desleal dos entes estatais com pessoas jurídicas de direito privado e complementa:

A exploração direta de atividade econômica do Estado é excepcional, só sendo permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (CF, art. 173).

Nesses casos excepcionais, o normal é que o Estado explore a atividade econômica por intermédio de empresas públicas e de sociedades de economia mista, ambas pessoas de direito privado integrantes da administração indireta do Estado.

Como tais entidades **não podem gozar de benefícios fiscais não extensivos às do setor privado** (CF, art. 173, §2º), diminui-se o risco de concorrência desleal praticada pelo próprio Estado.²⁹

Quanto à possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca às pessoas jurídicas de direito privado em regime de concessão, permissão ou autorização que prestam serviços públicos, este tema será tratado oportunamente quando for estudada a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços prestados pelos cartórios.

²⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo. Método, 2008. p.162.

²⁹ *Idem*, *Ibidem*. p. 163.

2 OS SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS

2.1 Os serviços: regulamentação.

A Constituição Federal, no art. 156 III dispõe sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (que dispõe sobre o ICMS de competência estadual), definidos em lei complementar. Desta forma, a Carta Magna atribui aos Municípios a prerrogativa de instituição do imposto, por lei municipal, conforme o dispositivo constitucional supracitado. Entretanto, observa-se a necessidade de uma lei complementar que defina os serviços que devem ser tributados pelo ISSQN.

Assim, o atual diploma legal que elenca os serviços tributáveis pelo ISSQN é a Lei Complementar nº 116/2003 que traz uma lista anexa destes serviços. Destaca-se que esta lista é taxativa, conforme entendimento do STF (RE 635548/RJ), não podendo ocorrer à cobrança do imposto sem que haja o serviço listado. Há de se evidenciar que na doutrina existem posicionamentos contrários a taxatividade da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 ou que trazem argumentos com a finalidade de mitigar os efeitos desta taxatividade.

Seguindo a corrente contrária à taxatividade de forma absoluta da lista de serviços para a incidência do ISSQN, Baleeiro argumenta que não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente.³⁰ Seguindo este raciocínio a lista é taxativa quanto à criação de novos serviços em sua essência, mas os existentes podem servir de lastro para serviços não contemplados, mas que se assemelham aos serviços listados e que, por motivos diversos, inclusive o de elisão fiscal, são dados denominações diversas da que são encontradas na lista.

Seguindo uma corrente mais crítica quanto à taxatividade da lista de serviços, Melo evidencia:

A discriminação de rendas tributárias às pessoas jurídicas de direito público constitui superior princípio constitucional para que possam exercer seus poderes-deveres, segundo a partilha de competências assegurada constitucionalmente. Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – no tocante à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atualiz. Mizabel Abreu Machado Derrzi. Rio de Janeiro. Forense, 1999. p. 501.

poderão prever em suas legislações, e promover à respectiva exigibilidade- é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada.”³¹

Já seguindo uma postura favorável à taxatividade da lista de serviços prevista na Lei nº 116/2003, Machado argumenta:

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a lei complementar à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos. A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.³²

É importante destacar que os serviços de registros públicos, cartorários e notariais estão expressamente previstos no item 21, subitem 21.1, da lista de serviços anexa da Lei Complementar nº 116/2003.

2.2 A natureza privada da atividade cartorária e sua remuneração.

Os serviços notariais e de serviço, segundo o art. 1º da Lei nº 8.935/94, são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

Por sua vez, Dácomo informa que a Constituição Federal, no art. 236, §§ 1º, 2º e 3º, dispõe que a lei federal estabelece normas gerais aos atos para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, e o ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos.³³ Em decorrência do dispositivo supracitado, a nobre jurista conclui que os serviços notariais são serviços públicos, prestados por servidores públicos, sendo estes remunerados de forma variável.³⁴

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e práticos*. 4. ed. rev. São Paulo. Dialética, 2005. p. 53.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p. 341.

³³ DÁCOMO, Natália de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços*. São Paulo. Noeses. 2007. p.248.

³⁴ *Idem, ibidem*. p. 249.

Entretanto, é importante o esclarecimento de que os cartórios exercem sua atividade mediante delegação do Poder Público, sendo seus atos fiscalizados pelo Poder Judiciário, mas isto não os torna pessoas jurídicas de direito público tampouco os sujeitam, em sua totalidade, às regras próprias de direito público. Nesse sentido, a Constituição Federal disciplina no *caput* do art.236 que os serviços notariais e de registro **são exercidos em caráter privado**, por delegação do Poder Público.

Corroborando com a afirmação de que os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são prestados seguindo o regramento às regras próprias de direito privado a Lei nº 8.935/94 dispõe no art. 20 que está reproduzido abaixo com destaque nas partes que reiteram essa ideia:

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

E ainda, no art. 21, da Lei nº 8.935/94:

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

Em face ao exposto, percebe-se claramente que os cartórios desempenham atividade econômica, inclusive com o intuito de lucro, e com os riscos inerentes a qualquer negócio jurídico de natureza privada em decorrência do serviço prestado, apesar da delegação pelo Poder Público. Cabe destacar ainda, que os serviços cartorários são remunerados (excetuando-se a taxa embutida no preço do serviço e que é repassada ao Poder Judiciário, comumente conhecida como emolumentos) através de tarifa, situação está que será objeto de análise mais aprofundada adiante.

3 A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS CARTORÁRIOS, REGISTRAIS E NOTARIAIS

3.1 O ISSQN nos termos da Constituição Federal de 1988.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, segundo lição de Machado³⁵, substituiu, com a reforma tributária feita pela Emenda nº 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal.

Já no âmbito do texto constitucional vigente, em respeito ao princípio federativo (já comentado anteriormente), a Constituição Federal determinou a repartição de rendas entre os entes políticos. Desta forma, em seu art. 156, inciso III, o texto constitucional conferiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir, mediante a edição de uma lei municipal ou distrital, a depender do caso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Seguindo o raciocínio do dispositivo constitucional, Barreto ensina:

A Constituição não cria hipótese de incidência. Limita-se a descrever o perímetro, a estabelecer os limites dentro dos quais pode atuar o legislador no exercício da competência, na criação das hipóteses de incidência, instituindo o tributo mediante edição de lei.³⁶

E complementa:

A função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação do imposto é identificar um determinado campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites.³⁷

Deste modo, o Município, em seu poder de tributar, pode instituir imposto sobre os serviços de qualquer natureza, nos termos da Constituição Federal, excluindo-se a competência conferida aos Estados e conforme os termos previstos em lei complementar (atualmente, o diploma legal que disciplina a matéria, é a Lei Complementar nº 116/2003). Nesse diapasão, Barreto informa:

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001. p.339.

³⁶ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. Ed. São Paulo. Dialética. 2005. p.28.

³⁷ *Idem, Ibidem*. p. 28.

Disso resulta que todo e qualquer fato que – exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal - for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia.³⁸

Entretanto, considerando a lição do nobre jurista, acima detalhada, é imprescindível informar que a Constituição Federal não traz uma definição do que é “serviço” para fins tributários ou, pelo menos, não o faz de forma explícita. Desta forma, tratar-se-á de forma específica, o conceito de serviço para fins de incidência do ISSQN no próximo tópico.

3.2 O conceito de serviço para fins de tributação, a base de cálculo e a alíquota.

O ISSQN tem como critério material de hipótese de incidência a prestação de serviços de qualquer natureza, conforme disposto no art.156, III, da Constituição Federal; daí a importância da delimitação de um significado jurídico para “serviço”, dada a enormidade de significados que o vocábulo em apreço possui a depender de sua utilização.

Em uma acepção genérica “serviço” pode ser definido como “ação ou efeito de servir, dar de si algo em forma de trabalho (...) exercício e desempenho de qualquer atividade...”³⁹. Entretanto, para efeitos tributários de incidência do ISSQN, o conteúdo semântico apresentado é muito mais amplo que o conteúdo semântico que se busca para a incidência do imposto.

Primeiro ponto é que o “serviço”, como hipótese de incidência do ISSQN, deve revelar uma riqueza oriunda da “prestação do serviço”, assim um serviço realizado por uma pessoa em o seu próprio benefício não é fato gerador do imposto, por exemplo, um arquiteto que projeta sua própria residência. Desta forma, conclui-se que a prestação de serviço, abrangendo obrigações de fazer (as obrigações de dar são incompatíveis com a exigência do imposto), deve ser realizada para terceiros revelando, ainda que de forma presumida, uma riqueza para efeito de incidência do ISSQN. Nesse sentido, Baptista argumenta que:

³⁸ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo. Dialética. 2005. p. 27.

³⁹ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia. Rio de Janeiro. Objetiva, 2001. p. 2.559.

Quem realiza um serviço para si próprio o faz em proveito pessoal. Trata-se de “serviço em acepção vulgar. Não envolve riqueza qualquer, ao menos relevante para o ISS. Ninguém paga a si mesmo pela realização de um serviço. Essa ação, pois não subsume-se à sua hipótese de incidência porque não se compadece com a idéia de comportamento economicamente avaliável.⁴⁰

Outro ponto, a ser levado em consideração, é que o ISSQN não recai sobre serviços prestados a título gratuito, nesse diapasão Baptista leciona:

Embora o serviço gratuito possa ser, em tese, avaliado economicamente, estabelecendo-se o valor que poderia ter sido cobrado pelo prestador, o fato é que a tributação exige, pelo menos, a presunção jurídica de riqueza. Somente ela pode revelar capacidade de contribuir para com o Estado⁴¹

Sobre o tema, Barreto desenvolve uma significação jurídica para “serviço” para efeitos de incidência do ISSQN:

Serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração.⁴²

Mesmo delimitando a significação jurídica que a Constituição Federal atribuiu como hipótese de incidência do ISSQN, cabe enfatizar que existem conflitos de competência tributária entre o ICMS, o IPI e o ISSQN, mas que, segundo o próprio texto da Carta Magna, para efeito da incidência do ISSQN, caberá à Lei Complementar nº 116/2003 disciplinar o tema, destacando que alguns serviços de competência estadual (serviços de transportes intermunicipais e serviços de comunicação) já estão dispostos no art.155, II da CF.

Sobre os serviços tributáveis pelo ISSQN, é importante informar a definição de serviço público e sua classificação, cujo tema será de grande valia na compreensão dos limites de incidência do referido imposto.

Destarte, Di Pietro define o serviço público como:

Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público.⁴³

⁴⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p. 254.

⁴¹ Idem, *Ibidem*. p. 259.

⁴² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2.ed. São Paulo. Dialética. 2005. p. 292.

⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2001. p. 98.

Tomando-se a definição acima descrita como lastro, a nobre jurista traz três elementos que compõe o serviço público, são eles, o subjetivo, o material e o formal.⁴⁴

Assim, o elemento subjetivo traz consigo a concepção de que o serviço público é sempre de incumbência do Estado cuja criação é feita por lei e, devido a sua importância para a coletividade, não seria conveniente ficar dependente da iniciativa privada. A sua gestão é também de incumbência do Estado que pode fazê-lo diretamente, por meio dos órgãos que compõe a Administração Pública Direta, ou indiretamente, por meio de concessão ou permissão, ou de pessoas jurídicas criadas pelo Estado com essa finalidade.

Quanto ao elemento formal, esse diz respeito ao regime jurídico ao qual o serviço público está subordinado e cuja definição é feita através de previsão legal. Desta forma, o serviço público pode ser regulado pelo direito privado ou pelo direito público, da forma como a lei dispuser, cabendo ainda a situação de regulação através de um regime jurídico híbrido, podendo prevalecer o direito público ou o direito privado conforme previsão da lei para o caso em concreto.

Por último, o elemento material que considera o serviço público como atividade que tem por objeto a satisfação de necessidades coletivas, ou seja, o serviço público corresponde a uma atividade de interesse público.

Feitas as primeiras considerações sobre o serviço público, abordar-se-á duas classificações, feitas pela doutrina, acerca do tema. A primeira das classificações é a de Hely Lopes Meirelles⁴⁵ que classifica o serviço público em próprios e impróprios.

Desta forma, serviços públicos próprios são:

Aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público (segurança, polícia, higiene e saúde públicas) e para execução dos quais a Administração usa de supremacia sobre os administrados. Por esta razão só devem ser prestados por órgão ou entidades públicas, sem delegação a particulares.

Enquanto os serviços públicos impróprios são:

Os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem a interesses comuns de seus membros e por isso a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos, ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais) ou delega a sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários.

⁴⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2001. p. 96:100.

⁴⁵ MEIRELLES, Hely Lopes *apud* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. . *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2001. p. 103.

Di Pietro destaca que esta classificação considera o tipo de interesse atendido, essencial ou não essencial da coletividade, e o sujeito que o exerce, onde, no primeiro caso, só as entidades públicas; no segundo, as entidades públicas e também as de direito privado, mediante delegação.⁴⁶ Seguindo este raciocínio, pode-se classificar os serviços de registro público, cartorários e notariais como sendo serviços públicos impróprios.

A segunda classificação considera a exclusividade ou não do poder público na prestação dos serviços públicos, deste modo, esta classificação divide os serviços públicos em exclusivos e não exclusivos do Estado.

Os serviços públicos exclusivos são aqueles que só podem ser executados pelo Estado. Nesse diapasão, Di Pietro⁴⁷ exemplifica alguns serviços desta categoria, presentes no texto constitucional, como, o serviço postal e o correio aéreo nacional (art. 21, X), os serviços de telecomunicações (art. 21, XI), os de radiodifusão, energia elétrica, navegação aérea, transportes (art. 21, XII) e o serviço de gás canalizado (art. 25, §2°).

Por sua vez, os serviços públicos não exclusivos podem ser executados pelo Estado ou pelo particular mediante autorização do Poder Público. Di Pietro leciona que os serviços previstos no Título VII da Carta Magna, concernentes à ordem social, abrangendo a saúde (arts. 196 e 199), previdência social (art. 201, §8°), assistência social (art. 204) e educação (arts. 208 e 209), são exemplos desta última categoria de classificação.

Considerando o exposto, os serviços de registro público, cartorários e notariais estão enquadrados, nesta última classificação, como sendo serviços públicos exclusivos, pois dependem de uma delegação do Poder Público, nos termos do art. 236 da Constituição Federal, e não de uma autorização (exercício de Poder de Polícia realizado pelo Poder Público) presentes nos serviços públicos não exclusivos.

Quanto à base de cálculo, segundo Melo, esta constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário e tem a função de quantificar o objeto da imposição fiscal.⁴⁸ Destarte, Barreto define a base de cálculo como o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência.⁴⁹

⁴⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2001. p. 103.

⁴⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2001. p.105.

⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e práticos*. 4. ed. rev. São Paulo. Dialética, 2005. p. 131.

⁴⁹ BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo. RT, 1987. p.39.

A Lei Complementar 116/2002, em seu art. 7º, prevê que a regra geral para a determinação da base de cálculo para a apuração do ISSQN é o preço do serviço. Desta forma, a base de cálculo é o valor cobrado do tomador do serviço em decorrência do serviço prestado.

Em relação à alíquota, esta deve estar prevista na lei municipal que regulamenta a cobrança do ISSQN e deve estar compreendida entre os limites previstos na lei complementar federal que disciplina as normas gerais (atualmente o mínimo é de 2%, valendo o disposto na EC 37/2002, enquanto não existir lei complementar que discipline o percentual mínimo; e o máximo é de 5%, conforme disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003). Segundo Baptista, a alíquota é definida como o componente que, conjugado com a base de cálculo, irá determinar o *quantum debeatur*. Este é o valor da prestação tributária, corresponderá a uma parte do valor da base de cálculo.⁵⁰

3.3 A constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços prestados pelos cartórios.

A Lei Complementar 116/2002 incluiu em sua lista anexa de serviços, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais⁵¹, como sendo tributáveis pelo ISSQN. Contudo, a hipótese de incidência tem sido criticada pelos notários e respectivas associações, sendo, inclusive, fato ensejador do ajuizamento da ADI 3089 pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG.

Os argumentos levantados pela ANOREG consideram a cobrança do ISSQN inconstitucional, pois qualificam os serviços de registros públicos, cartorários e notariais como sendo serviços públicos, prestados sob regime de direito público e remunerados por taxa. Desta forma, esses serviços estariam amparados pela imunidade tributária recíproca e amparados pelo disposto no art. 150, VI, alínea a, §3º da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(omissis)
VI – Instituir impostos sobre:
a) patrimônio, rendas ou serviços, uns dos outros;

⁵⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p.166.

⁵¹ Item 21, subitem 21.1 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2002.

(omissis)

§3º As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Destarte, Batista leciona que:

Corresponde, a imunidade, a uma regra proibitiva da incidência que, em última análise, impede que determinado comportamento seja abstratamente definido, pelo legislador infraconstitucional, como hipótese de incidência tributária de norma tributária⁵².

Nesse sentido, mais especificamente sobre a imunidade recíproca, Ichiara acrescenta que este princípio decorre de dois outros princípios constitucionais: o princípio federativo (art. 1º da CF/88⁵³) e o da autonomia que, por sua vez, se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno (art. 18 da CF/88⁵⁴)⁵⁵. Cabe destacar que, considerando a imunidade tributária um desdobramento do princípio federativo, esta se reveste em cláusula pétrea não podendo ser restringida nem por Emenda à Constituição segundo o disposto no art. 60, §4º, incisos I e IV da Carta Magna de 1988.

Contudo, resta a dúvida levantada anteriormente, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais encontram amparo constitucional para a não incidência do ISSQN sob a alegação de prestação de serviço público?

Primeiramente, os cartórios não são entidades políticas, tampouco fazem parte da administração indireta, são integrados por pessoas físicas que desempenham função pública por delegação e com remuneração decorrente de sua atividade, inclusive com fins lucrativos. Assim, pressupõe-se uma presunção de riqueza nova pelo particular advinda de suas atividades e, conseqüentemente, sua capacidade contributiva, ainda que desempenhando função pública por delegação. Destarte a Constituição Federal, em seu art. 236, dispõe expressamente que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado.

⁵² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p. 441

⁵³ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos (...).

⁵⁴ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁵⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo. Atlas, 2000. p. 217

Corroborando a legitimidade da incidência do ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, o §3º, do art. 150, da Constituição Federal, não confere a garantia da imunidade quando houver exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, mesmo com algumas exceções descritas na jurisprudência e vistas anteriormente quando se discorreu sobre a imunidade tributária recíproca.

Outro argumento que foi levantado para elidir a incidência do ISSQN se refere à contraprestação que é paga pelos serviços prestados pelos cartórios seria de natureza tributária, mais especificamente uma taxa e não uma tarifa ou preço público, que em uma análise em *contrario sensu*, albergaria a atividade no manto da imunidade tributária recíproca afastando o dispositivo constitucional previsto no parágrafo o §3º, do art. 150 da Carta Magna.

Entretanto, a tese supracitada revela-se descabida, uma vez que se os serviços de registros públicos, cartorários e notariais fossem remunerados mediante a cobrança de uma taxa o que ocorreria seria apenas uma transferência de recursos entre entidades estatais. Desta forma, assume a natureza de taxa, apenas a parcela que é repassada aos cofres públicos que é comumente chamada de emolumentos. Nesse diapasão, Baptista defende que a taxa não indica riqueza e, desta forma, se a remuneração dos cartórios fosse entendida como sendo uma taxa, a tributação dos serviços nela envolvidos, pelo ISS, desaguaria em inócua transferência interna de recursos entre entes estatais⁵⁶.

Assim a remuneração que é paga aos cartórios em decorrência da prestação de seus serviços configura uma tarifa em consonância com a teorização proposta por Baptista que defende que a prestação do serviço a ela correspondente é “fato signo presuntivo de riqueza”⁵⁷.

Seguindo o raciocínio, Dácomo leciona:

O valor recebido pelo cartório tem duas naturezas:

- 1) tributária, que é a parcela (chamada de emolumento) destinada diretamente ao Estado, parcela esta que goza do instituto jurídico da imunidade recíproca.
- 2) remuneratória, que é a parcela referente à contraprestação do serviço notarial prestado por um servidor público, ou seja, assemelha-se, em caráter, a um salário, embora não se trate de uma remuneração individual. É a remuneração pelo trabalho humano na forma jurídica de prestação de serviço. Esta contraprestação, portanto, não deveria gozar do instituto da imunidade recíproca, uma vez que é uma afronta ao

²⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p. 465.

⁵⁷ Idem, Ibidem. p.462.

princípio republicano e ao da igualdade que alguns servidores públicos gozem de imunidade em detrimento de outros.⁵⁸

Desta forma, cabe destacar que a atividade dos cartórios, no tocante a tributação, não difere das demais pessoas que desempenham serviços públicos no regime de permissão, concessão ou autorização e que recebem contraprestação na forma de tarifas ou preços públicos. Destarte, se fosse comprovada a não incidência do ISSQN em virtude dos motivos expostos, tal condição teria que ser extensiva a todos que se encontrassem em igual situação sob pena de violação ao princípio da isonomia tributária.

Outro ponto de relevância é que, em não havendo a incidência do ISSQN em decorrência dos motivos expostos, também não incidiria o Imposto de Renda sobre a renda auferida pelos cartórios utilizando-se a mesma argumentação, apesar da concreta verificação do signo presuntivo de riqueza advinda dos serviços prestados pelos cartórios e da efetiva ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Um ponto importante, como informa Dácomo⁵⁹, é que existem entendimentos opostos na doutrina e que consideram os valores pagos pelos serviços notariais possuem natureza de taxa, dentre os quais a jurista destaca os professores Roque Carrazza e Clélio Chiesa.

Melo, por sua vez, traz posicionamentos jurisprudenciais do STF e do STJ, abaixo descritos, anteriores ao julgamento da ADI nº 3089, no sentido de considerarem os emolumentos como sendo taxas e não preços públicos. Nesse sentido, o STF proferiu:

Direito Constitucional e Tributário. Custas e Emolumentos.: Serventias Judiciais e Extrajudiciais.

Ação Direta de Inconstitucionalidade da Resolução nº 7, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do estado do Paraná: Ato Normativo.

1. Já ao tempo da Emenda Constitucional nº 1/69, julgando a Representação nº 1.094-SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que ‘as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais’, por não serem preços públicos, ‘mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decretos, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional nº1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa’ (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 8.9.94).

2. Orientação que reiterou a 20.4.90, no julgamento do RE nº 116.208-MG.

3. Esse entendimento persiste, sob a vigência da Constituição atual de 1988, cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso

⁵⁸ DÁCOMO, Natália de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços*. São Paulo. Noeses. 2007. p.248.

⁵⁹ DÁCOMO, Natália de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços*. São Paulo. Noeses. 2007. p. 252.

I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a exigência ou aumento de tributos, sem lei que o estabeleça.

4. O art. 145 admite a cobrança de taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Tal conceito abrange não só as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236).

Mas sempre fixadas por lei.⁶⁰

Seguindo o mesmo entendimento, o STJ proferiu:

Tributário. 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. Art. 105, III, alínea c, da Carta Magna. Falta Menção ao Repositório Oficial e de Juntada de Cópias Autenticadas dos Acórdãos Paradigmas.

(...)

II- Os serviços cartorários, notariais e de registros públicos 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.

III- 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-os como taxa. Precedentes do STF: ADC nº5 MC/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03.⁶¹

Apesar do tema, à época dos julgados supracitados, não estar pacificado na doutrina e com a jurisprudência dos tribunais superiores favorável ao entendimento de que os emolumentos possuem natureza de taxa, o tema foi levado a julgamento pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG que ingressou com a ADI nº 3089, com o fito de afastar a incidência do ISSQN.

Contudo, esta foi julgada improcedente pelo STF que rejeitou os argumentos levantados, anteriormente analisados de forma pormenorizada neste trabalho, e declarou a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais por uma votação de dez votos favoráveis contra um voto contra. Segue a ementa do julgamento abaixo:

EMENTA: 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, Cartórios e Notariais. Constitucionalidade.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2011. p.323.

⁶¹ *Idem, Ibidem*. p.324.

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.**

Assim, o STF considerou, no julgamento em epígrafe, que os cartórios não gozam da garantia da imunidade tributária recíproca devido ao inequívoco intuito lucrativo e, desta forma, dentro da exceção prevista no art. 150, §3º da Constituição Federal, além de uma clara observância ao princípio da capacidade contributiva. Também cabe enfatizar que foi declarado que não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas, onde se observa uma clara aplicação do princípio da isonomia tributária.

Outro ponto que guarda conexão com a problemática da constitucionalidade da incidência do ISSQN, se refere a base de cálculo do ISSQN sobre as atividades dos cartórios, uma vez que, considerando constitucional a constituição do crédito tributário, qual seria o *quantum debeat*, pois uma grande parte das legislações municipais estabelecem um montante fixo, pago semestralmente, a título de ISSQN, em virtude dos serviços prestados por profissionais autônomos, sob a forma de trabalho pessoal, nos termos do art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 406/1968⁶². Entretanto, estariam os cartórios enquadrados nesta situação?

⁶² Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

Em decorrência deste fato, os notários ingressaram ações no sentido de serem enquadrados como profissionais autônomos e, conseqüentemente, recolher aos cofres públicos um montante fixo, semestralmente, relativo à cobrança do ISSQN incidente sobre suas atividades.

Sobre a problemática, o STJ se posicionou considerando que a base de cálculo é o preço, conforme art. 7º, caput, da Lei Complementar 116/2003, não cabendo a fixação da base de cálculo nos moldes que é atribuída aos profissionais autônomos.

Segue abaixo uma decisão que reitera esta postura (REsp 1187464 / RS):

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

§ 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.

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, do Decreto-Lei n. 406/68.

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.

Ante aos argumentos expostos no julgado supra, verifica-se que o STJ segue a linha de raciocínio delineada pelo STF (apesar de manter a postura de considerar os emolumentos como sendo taxas) constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo e, portanto, seria a tributação fixa incompatível com o princípio da capacidade contributiva (já apreciado pelo STF), bem como incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho" prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/68.

Desta forma, o ingresso de Recurso Especial no sentido de conferir um regime de tributação fixa do ISSQN seria uma inconfessável tentativa de reverter a decisão do julgamento da ADI 3089 na seara infraconstitucional.

CONCLUSÃO

Considerando que os cartórios não são entidades políticas, tampouco fazem parte da administração indireta, são integrados por pessoas físicas que desempenham função pública por delegação e com remuneração decorrente de sua atividade e, portanto, não abrangidos pela imunidade tributária recíproca, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “a” e parágrafo §2º da Constituição Federal.

Considerando que a Constituição Federal, em seu art. 236, dispõe expressamente que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado e com claro intuito de lucro.

Considerando a remuneração que é paga aos cartórios em decorrência da prestação de seus serviços configura uma tarifa ou preço público e que, se assim não fosse entendida, tal argumento poderia ser utilizado para elidir a cobrança de quaisquer outros impostos que incidam sobre a renda, patrimônio e serviços.

Considerando que se fosse reconhecida a não incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, esta teria que ser extensiva a todos que se encontrassem em igual situação, ou seja, a todos que prestam serviços públicos mediante concessão ou delegação, sob pena de violação ao princípio da isonomia tributária.

Conclui-se que, ante aos motivos expostos e a confirmação do Supremo Tribunal Federal, apesar de julgados anteriores em sentido diverso, não restam dúvidas quanto à constitucionalidade da previsão da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, com previsão na Lei Complementar nº 116/2003. Assim cabe aos Fiscos Municipais, em face à sua atividade vinculada, constituir o crédito tributário referente a essas atividades e promover sua efetiva cobrança e fiscalização.

Cabe destacar que o julgamento da ADI nº 3089, favoravelmente a atuação dos Fiscos municipais, apenas reafirma a hipótese de incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartoriais e notariais que já gozava de presunção de constitucionalidade desde a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003.

Destarte, há de considerar que a Lei Complementar nº 116 foi publicada em 2003, portanto, a constituição do crédito deve ter como base o período compreendido entre a vigência da lei até agora, respeitando-se os prazos prescricionais e decadenciais, e não

considerar o julgamento da ADI nº 3089 como o marco regulatório para a cobrança do imposto.

Ainda sobre a constituição do crédito, reitera-se, considerando o posicionamento do STJ sobre o tema, que a base de cálculo é o preço efetivamente recebido pelo tomador do serviço em decorrência do serviço prestado, sem deduções, exceto se decorrentes de previsão legal, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003.

Portanto conclui-se que, em face ao exposto, a atividade cartorial deve sujeitar-se a regramento tributário extensivo a qualquer atividade de prestação de serviços, em caráter privado e com finalidade lucrativa, destacando que a exclusão da incidência do ISSQN, com base nos argumentos, ora levantados, se traduziria em colisão frontal com o texto constitucional vigente e uma afronta aos princípios constitucionais, em especial, aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

1. Livros

AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro. Forense, 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2º ed. São Paulo. Método, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9º ed. São Paulo. Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualiz. Mizabel Abreu Machado Derrzi. Rio de Janeiro. Forense, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo. Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo. RT, 1987.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2º Ed. São Paulo. Dialética. 2005.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 14º ed. São Paulo. Atlas, 2002.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços*. São Paulo. Noeses. 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13^o ed. São Paulo. Atlas, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo. Atlas, 2008.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia. Rio de Janeiro. Objetiva, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo. Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo. Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *ISS: LC 116/2003: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2^o ed. São Paulo. MP, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e práticos*. 4^o ed. rev. São Paulo. Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6^o ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2011.

2. Legislação

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. *Lei nº 4.320*, de 17 de março de 1964.

BRASIL. *Lei n° 5.172*, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. *Lei n° 8.935*, de 18 de novembro de 1994.

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