

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO
DAS FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO
DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS ATIVIDADES NOTARIAIS
E DE REGISTRO: QUESTIONAMENTOS ACERCA DA ADI
Nº 3.089**

Elmer Giuliano Portaluppi

Presidente Prudente/SP
2012

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO
DAS FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO
DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS ATIVIDADES NOTARIAIS
E DE REGISTRO: QUESTIONAMENTOS ACERCA DA ADI
Nº 3.089**

Elmer Giuliano Portaluppi

Monografia entregue à Secretaria do
Curso de Pós-Graduação como
requisito parcial para obtenção do
título de Especialista em Direito
Tributário e Direito Empresarial, sob a
orientação da Prof. Ms. Jefferson
Negri.

Presidente Prudente/SP
2012

**DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS ATIVIDADES NOTARIAIS
E DE REGISTRO: QUESTIONAMENTOS ACERCA DA ADI
Nº 3.089**

Trabalho de Conclusão de Curso
aprovado como requisito parcial para
obtenção do Grau de Especialista em
Direito Tributário e Empresarial.

Jefferson Negri

Nome do 1º Examinador

Nome do 2º Examinador

Presidente Prudente/SP, ____ de _____ de 2012.

*Confia ao Senhor a tua sorte,
espera Nele,
e Ele agirá.
Como a luz,
fará brilhar a tua justiça;
e como o sol do meio-dia,
o teu direito.
Em silêncio,
abandona-te ao Senhor,
põe tua esperança Nele.
(Salmo 36, 5:7)*

AGRADECIMENTOS

Agradeço...

Sobretudo a Deus (sempre e tanto), meu refúgio, minha fortaleza.

A meu irmão Edney (que me sugeriu o tema), com a mesma força, carinho e admiração, por tudo que fez e faz e representa para mim;

Á minha Carolina, pela coragem e amor que me sustentam, bem como por sua paciência nas horas em que a privei de minha companhia para a realização desse trabalho;

Á minha mãe, tão viva na minha memória e em meu coração – com saudades;

Ao meu orientador e amigo, Jefferson Negri, pelo apoio incondicional e pela compreensão das minhas dificuldades;

A todos aqueles que, embora nem saibam, contribuíram imensamente para meu crescimento humano, profissional e acadêmico.

Meu muito obrigado.

RESUMO

O trabalho enfoca, à luz da melhor doutrina e jurisprudência, a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nas atividades notariais e registrais. Nada obstante a Lei Complementar nº 116/03 ter trazido a referida atividade em seu rol de serviços tributáveis, essa norma reguladora fora objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 3.089 - DF), ajuizada pela SINOREG/BR (Sindicato dos Notários e Registradores do Brasil), cuja decisão de improcedência trouxe consigo dúvidas e contradições sobre as quais o presente estudo procura se debruçar. Para que se alcance tal objetivo, imperiosa a compreensão de princípios constitucionais tributários indissociáveis do tema proposto; bem como a análise dos elementos quantitativos e qualitativos do ISSQN. Ato contínuo, imprescindível a reflexão do próprio conceito de serviço público, competência e formas de prestação deste. Antes de adentrar no mérito prometido, a pesquisa busca revelar, ainda, a natureza jurídica da atividade notarial e de registro. Focadas essas premissas, aponta questionamentos cruciais acerca do julgamento da ADI nº 3.089 - DF, enfatizando lacunas obscuras e paradoxos do *decisum*. Finalmente, traz à baila a problemática atual (e não sanada pela Suprema Corte naquela oportunidade) referente à base de cálculo a ser aplicada na cobrança do ISSQN dos notários e registradores, o que mais uma vez impele à meditação das características da atividade.

Palavras-chave: ISSQN. Incidência. Atividades notariais e registrais. ADI nº 3.089. Base de cálculo.

ABSTRACT

The study focuses, in light of the best doctrine and jurisprudence, to the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) notarial and registration activities. Nonetheless Complementary Law No. 116/03 have brought such activity in his list of taxable services, the regulatory standard was the subject of Direct Action of Unconstitutionality (ADI No. 3089 - DF), filed by SINOREG / BR (Union of Notaries and Registrars Brazil), whose decision to dismissal brought doubts and contradictions on which this study seeks to address. In order to achieve this goal, overriding the understanding of constitutional principles inseparable tributaries of the proposed topic, as well as the analysis of quantitative and qualitative elements of ISSQN. Immediately thereafter, essential reflection of the very concept of public service, competence and ways of providing this. Before embarking on merit promised, the research seeks to reveal, yet, the legal nature of notarial activity and record. Focused on these assumptions, points crucial questions about the judgment of ADI No. 3089 - DF, highlighting gaps and paradoxes of decismum obscure. Finally, brings up the current problem (and not resolved by the Supreme Court at that time) on the basis of calculation to be applied in the collection of the notaries and registrars ISSQN, which once again pushes the meditation of the characteristics of the activity.

Keywords: ISSQN. Incidence. Notarial and registration activities. ADI No. 3089. Basis of calculation.

ABREVIATURAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

LC - Lei Complementar

IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

ISS - Imposto Sobre Serviços

RE - Recurso Extraordinário

REsp. - Recurso Especial

STJ - Superior Tribunal da Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ATINENTES	13
2.1 Da legalidade	13
2.2 Da igualdade e da capacidade contributiva	14
2.3 Da vedação do confisco	15
2.4 Da imunidade recíproca	16
3 DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	18
3.1 Competência	18
3.2 Fato gerador	19
3.3 Sujeito passivo e base de cálculo	23
3.4 Alíquota	25
4 DOS SERVIÇOS PÚBLICOS	26
4.1 Conceito. Competência. Formas de prestação do serviço	26
4.2 Da natureza jurídica das atividades notariais e registrais	28
5 DA COBRANÇA DO ISSQN NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAS	35
5.1 A decisão na ADI nº 3.089-DF	35
5.2 Da base de cálculo: preço do serviço ou serviço pessoal? Lei Complementar nº 116/03 x Decreto-lei nº 06/68	40
6 CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48

1 INTRODUÇÃO

Mesmo após o julgamento da ADI nº 3.089 – DF (em 2008), na qual se decidira pela constitucionalidade dos dispositivos da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, que inclui a atividade notarial e registral no rol de serviços tributáveis pelo ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), inúmeras controvérsias surgiram e até hoje estão pendentes de resolução.

Doutrina e jurisprudência amplamente se divergem a respeito da cobrança do ISS nas atividades notariais e de registro. Eis, então, o objeto do presente trabalho, para cuja elaboração foram adotados os métodos (racionais) dedutivo, indutivo e dialético.

A pesquisa, inicialmente, faz cuidou de apresentar, brevemente, alguns princípios constitucionais tributários atinentes ao tema proposto. Em seguida, voltou atenção aos elementos quantitativos e qualitativos do referido imposto, quais sejam, competência, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Prosseguindo, fez-se uma abordagem conceitual, à luz da Constituição Federal e de grandes juristas do direito administrativo, sobre serviço público, a competência para exercê-lo e as formas de prestação. Tudo para, fixadas as premissas necessárias, indagar a natureza jurídica da atividade notarial e de registro - se pertencente ao á esfera pública ou privada – cujas conseqüências da resposta podem determinar a incidência ou não do ISS.

Posteriormente, adentrou-se no mérito prometido, ao esquadrihar a ADI nº 3.089 - DF, destacando os pontos paradoxais e obscuros do v. Acórdão. De arremate, colacionou-se a recentíssima jurisprudência sobre o assunto, especificamente quanto à base de cálculo a ser utilizada na cobrança do ISS das serventias extrajudiciais,

frisando, mais uma vez, a relevância em se definir a qualidade da atividade notarial e registral (serviço pessoal ou empresarial), fator decisivo para aferição da base de cálculo, bem como do dispositivo legal em que se pauta.

2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ATINENTES

A Constituição Federal explicitamente traz em seu bojo mandamentos constitucionais cuja função é limitar o poder de tributação dos entes políticos detentores de competência para tanto.

As limitações encontram-se no art. 5º, II, e do art. 150 a 152, da Carta Magna, e também nos arts. 9º e 11, do Código Tributário Nacional.

Abaixo segue um breve estudo sobre alguns princípios indissociáveis ao tema em análise.

2.1 Da Legalidade

Segundo o art. 150, I, da Constituição Federal, nenhum tributo poderá ser majorado ou instituído sem lei que o determine – *nullum tributum sine lege*.

A espécie de lei escolhida pelo constituinte (art. 146), via exclusão, foi a ordinária; salvo se a Constituição expressamente prever o contrário (a ex. do art. 154, I), bem como quando a lei versar sobre normas gerais de direito tributário ou dispuser a respeito de conflitos de competência entre os entes políticos e, ainda, quando tratar de limitações do poder de tributar.

Ademais, a lei instituidora de um tributo deve trazer consigo todos os elementos impreteríveis à sua formação, quais sejam, fato gerador ou hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e sujeito ativo (quando diverso da pessoa política que editou a lei), conforme mandamento do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Nos dizeres de Eduardo Sabbag (2009, pág. 29):

Pretende-se, sim, que a lei tributária proponha-se a definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para se possa, *in concreto*, identificar o quanto se pagará, por se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência.

O princípio da legalidade, afinal, é corolário de segurança jurídica e de justiça. Não é por outra que tem origem multissecular, remontando o ano de 1215, incorporado na Carta Magna Inglesa pela oposição burguesia, a fim de frear a crescente exigência de impostos:

Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado na Inglaterra, na Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção de prévia aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). (AMARO, 2010, pág. 134).

Extraí-se, portanto, que o princípio da legalidade impede cobrança arbitrária de autoridade administrativa, a partir do momento em que a Constituição determina que a lei trará preceito geral e abstrato, contendo todos os elementos de identificação da obrigação tributária.

2.2 Da igualdade e da capacidade contributiva

Na melhor forma do pensamento aristotélico, o ideal de justiça é tratar igualmente os iguais e os desiguais desigualmente, na medida de sua desigualdade.

Com supedâneo na isonomia de tratamento (art. 5º, *caput*, da Constituição Federal), o princípio da igualdade impede

discriminações e favoritismo também na esfera tributária e está estampado no art. 150, II, do diploma magno, dentre as limitações ao poder de tributar.

A Constituição, ainda, no art. 145, § 1º, aduz o caráter pessoal dos tributos, cuja conseqüência é sua graduação conforme a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. José Maurício Conti, brilhantemente, divide “capacidade contributiva” em estrutural e funcional, explicando:

Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles. (1997, pág. 24).

Para tanto, o legislador constituinte confere a faculdade de a administração pública identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte – respeitados os direitos individuais. Em termos simples, a Constituição proíbe que, entre sujeitos passivos de mesma capacidade contributiva, o Fisco efetue cobranças distintas.

2.3 Da vedação do confisco

Outra limitação ao poder da administração pública é a inibição de se utilizar o tributo como ato confiscatório – art. 150, IV, da Carta da República – dos bens dos contribuintes. Do contrário, macular-se-ia frontalmente o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II, da Constituição Federal).

Segundo Ricardo Cunha Chimenti (2011, pág. 35), “entende-se como confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita”.

Referido princípio está umbilicalmente ligado ao respeito à capacidade contributiva dos cidadãos, e sua aferição dependerá da situação do caso em concreto, sempre sob a égide da dignidade da pessoa humana, cujo mandamento impede que se prive o indivíduo de um mínimo existencial indispensável à sua sobrevivência.

Observação importante toca à taxa, a qual, como espécie de tributo, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2551, também se submete ao mencionado princípio, na medida em que deve haver razoável correspondência entre o preço cobrado e o serviço posto à disposição do contribuinte.

2.4 Da imunidade recíproca

Os entes políticos, detentores de competência constitucional para a instituição de tributos, ostentam, além disso, um postulado negativo, qual seja, são impedidos de cobrar impostos dos demais entes – aquilo que Eduardo Domingos Bottallo (2002, pág. 108) chamou de “hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas”.

Noutras linhas, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fica vedado, segundo o art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, exigir o pagamento de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Roque Antônio Carraza (2009, pág. 725), com clareza, conceitua:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função

de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

A imunidade ainda se estende, pelo parágrafo segundo, do mesmo artigo, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pela administração pública, quanto aos bens, serviços e rendas destinados às suas atividades essenciais.

O parágrafo terceiro, do mencionado dispositivo, no entanto, pretere as entidades, não obstante vinculadas ao Poder Público, cujo objetivo é atividade econômica (como empresas públicas e sociedades de economia mista). Nesse viés, entenda-se, outrossim, as concessionárias e permissionárias de serviço público, as quais se remuneram através da cobrança de preços ou tarifas do usuário.

Quanto à possível imunidade das atividades notariais e registrais, a questão será melhor delineada no Capítulo 5 deste trabalho.

3 DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

O ISS (Imposto Sobre Serviços) ou ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) é um tributo de competência dos Municípios (sujeito ativo), cuja função é eminentemente fiscal e tem como contribuinte (sujeito passivo) a empresa ou o trabalhador autônomo, desde que os serviços por estes realizados estejam compreendidos na Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03.

3.1 Competência

A competência para a criação do ISS é dos Municípios, conforme art. 156, III, da Constituição Federal. Todavia, é necessária, *a priori*, lei complementar federal a fim de fixar normas gerais, para que, então, a legislação ordinária municipal institua o referido tributo.

É a Lei Complementar nº 116/2003 que define os elementos essenciais desse tributo, a qual revogou parcialmente o Decreto-lei nº 406/68.

Assim, tributar-se-ão os Municípios todos os serviços contidos na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, excluídos os de transporte interestadual e interestadual, bem como os serviços de comunicação – cuja competência tributária cabe aos Estados, por meio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155, II, da Constituição Federal).

Como já mencionado, umas das intenções do legislador constituinte, ao prever Lei Complementar para que se edite normas gerais tributárias, concerne à prevenção de conflitos entre os entes políticos. Tal preocupação se agrava ainda mais quando se cuida do ISS, porquanto questões sobre a exigibilidade e o local de incidência

podem dar margem à controvérsia entre Municípios, ao ensejar uma guerra fiscal, levando o contribuinte a uma possível bitributação ilegal e indesejável.

Nessa linha, é o pensamento de Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, ao tecerem comentários sobre a LC nº 116/2003:

(...) Porém não solucionou, integralmente, alguns dos aspectos controvertidos, como se esperava, possibilitando a continuidade da chamada “guerra fiscal” entre os Municípios, ou seja, a nova lei complementar trouxe mudanças que não configuram aprimoramento na legislação, mas, ao contrário, poderão suscitar novas discussões judiciais. (ROCHA, 2003, pág. 187).

Na verdade, eventual contenda entre os Municípios dizem respeito à hipótese de incidência, ou seja, o fato gerador, que a seguir será analisado.

3.2 Fato gerador

De acordo com a moderna e complexa teoria da regra-matriz de incidência tributária, aquilo que o Código Tributário Nacional chama de fator gerador é uma norma tributária em sentido estrito que ordena a incidência. Trata-se de norma geral e abstrata, norteadas pela condicionalidade, ou seja, ocorrido o antecedente fático de origem econômica previsto pela lei, a consequência é a formação de um vínculo jurídico entre sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte).

Paulo de Barros Carvalho (2008, pág. 94), em sua célebre obra “Fundamentos Jurídicos de Incidência”, desenvolve:

(...) A norma se verte para o território das situações objetivas, tecidas por fatos e por condutas, ambos recolhidos no domínio do real-social. A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto.

A hipótese de incidência, portanto, é composta por um critério material (verbo mais complemento) mais critério temporal mais critério espacial. Destarte, continua o autor exemplificando através do IPTU:

(...) O antecedente é posto em formulação hipotética: “se ocorrer o fato F”. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).

(...) Hipótese: 1) critério material – ser (verbo) proprietário de bem imóvel (complemento predicativo); 2) critério espacial – no perímetro urbano do Município; 3) critério temporal – computado o acontecimento no dia 1º de janeiro do ano civil.

O fato gerador, ou hipótese de incidência, do ISS é, como o próprio nome do imposto já diz, a prestação de serviços feita por uma empresa ou profissional autônomo, cuja atividade (ainda que não preponderante) conste da lista anexa da LC nº 116/2003; tudo nos termos do art. 1º, *caput*, desta lei.

O legislador ressalva, ademais, no parágrafo 4º, do mesmo artigo, que, para a ocorrência do fato gerador, irrelevante a denominação do serviço prestado, mormente para a prevenção de dissimulações – burla ao Fisco.

O art. 3º, da referida lei, considera dispensado o serviço – e, portanto, devido o tributo - no local do estabelecimento do prestador

ou, em sua falta, no domicílio deste, senão nas situações dos incisos I a XXII, quando será devido, exclusivamente, no local da prestação.

Explica, assim, a doutrina (Ives Gandra e Marilene Rodrigues) o critério utilizado pelo legislador nesse dispositivo:

A LC 116/2003 adotou um sistema misto para a incidência do ISS. O art. 3º da referida lei complementar considerou devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador e para as hipóteses expressamente previstas, o imposto será devido no local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário. (ROCHA, 2003, pág. 190).

Estabelecimento prestador, nos termos do art. 4º, da mencionada norma, o local onde o contribuinte desenvolve atividade de prestação de serviços, de modo permanente ou temporário, mas que implique, necessariamente, em uma unidade econômica ou profissional. Para isso, irrisórias as denominações como sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação.

Frise-se que o fato tributável é a prestação de serviço de cunho econômico, prestado com habitualidade (nada obstante possa ser temporária), preterindo-se, conforme o art. 2º, da mesma lei, hipóteses de não-incidência, as relações de emprego (inciso II), as exportações de serviços para o exterior do país (inciso I), importância negociada no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimo moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (inciso III).

Se, por um lado, justamente pela sua natureza privada e contratual, as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviço público, cuja remuneração se dá por meio de tarifa, preço ou pedágio, não estão imunes ao pagamento do ISS, segundo expressa letra de lei (art. 1º, § 3º, da LC nº 116/2003), as taxas, tributos que são, exigidas pelo serviço público (compulsório) prestado, encontram-

se fora do campo de incidência do ISS, em consonância com o art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

Apreciação importante é acerca da taxatividade da lista dos serviços tributáveis pelo ISS. Consoante a leitura do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, percebe-se que é vedado o uso da analogia para a exigência de tributo; sob pena de mácula ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

O Supremo Tribunal de Federal, certa feita, decidira, sim, pela proibição da analogia, porém admitiu a exegese aclaratória:

ISS – Taxatividade da lista geral. Admissibilidade do processo interpretativo, vedando-se, entretanto, o recurso à analogia. Admissível embora o uso da interpretação, com o fim de aclarar a norma tributária emissora da lista de serviços, não é legítimo dar-lhe utilização de tal modo extensiva que acabe por servir de pretexto à aplicação da analogia, valendo aí o eufemismo como estratégia para a administração considerar hipótese de incidência do ISS atividade não compreendida na legislação própria. Nesse caso, a violação ao princípio da taxatividade da lista afigura-se evidente. Improvimento dos embargos. (RE 11.354-1/RJ. D.J. 4.12.87. Rel. Min. Carlos Madeira).

Inobstante, no julgamento do RE 75.952 – SP, RTJ, 63:1980, a própria Corte Suprema tolerou tanto a interpretação ampla e analógica. Na mesma linha é o Superior Tribunal de Justiça, para o qual a vedação somente diz respeito ao uso da analogia, explicitando que, enquanto a interpretação (extensiva e analógica), respeitam os marcos normativos, a analogia acrescenta fatos novos (STJ, 2ª Turma, REsp 1.837/SP, DJU 10.09.90).

Para Ricardo Cunha Chimenti (2011, pág. 161), com o dinamismo atual das práticas comerciais, fica praticamente impossível de o legislador prever as derivações dos serviços a serem tributados.

De qualquer modo, a doutrina e a jurisprudência entendem que o rol dos serviços a serem tributados via ISS contido da lista anexa da LC nº 116/2003 é taxativo. Embora seja passível de interpretação analógica e extensiva, vedada a analogia (por nítida ofensa ao princípio da legalidade).

3.3 Sujeito passivo e base de cálculo

A priori, importa dizer que o sujeito passivo do ISS, ou seja, o contribuinte do ISS, segundo o art. 5º, da LC nº 116/2003, é empresa ou o trabalhador autônomo, que presta serviço tributável.

O ISS tem como base de cálculo o próprio preço dos serviços prestados pelos contribuintes (art. 7º, da LC nº 116/2003), ou seja, um valor bruto variável. Porém, quando se tratar de serviço pessoal, como o caso dos profissionais autônomos, a base de cálculo será fixa, em função da natureza do serviço.

Esta assertiva encontra-se positivada no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, *in verbis*:

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, neste não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho

A celeuma surgida após a edição da LC nº 116/2003 sobre a revogação tácita do mencionado dispositivo não mais subsiste, inobstante os esforços dos Poderes Executivos de uma gama de municipalidades em almejar base de cálculo variável para a prestação de serviços dos profissionais autônomos.

Hoje não há dúvidas de que a base de cálculo dos serviços pessoais é fixa. Eis a lição de Eduardo Sabbag (2009, pág. 927) sobre o tema:

Se não puder se aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por 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, como alíquota e a própria base de cálculo.

Outrossim, como a questão não fora regulada pela LC nº 116/2003, a qual não revogara expressamente o art. 9º, do Decreto-lei 406/68, esta norma ainda continua em pleno vigor. Não bastassem as regras constantes do art. 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, - temporalidade e especialidade -, o Decreto-lei 406/68, se afigura como especial frente às regras gerais trazidas pela lei complementar.

Nesse sentido, é o artigo de Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada (ROCHA, 2003):

Já se viu que a Lei Complementar nº 116/03 não declarou expressamente a intenção de revogar o art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68 (tendo até omitido tais preceitos da lista de revogações do art. 10), nem é com ele incompatível, haja vista que não contém qualquer dispositivo que negue ou se oponha à existência do regime contemplado naquele comando normativo.

Não pode falar-se de incompatibilidade porque a lei nova é silente quanto à tributação pelo ISS do trabalho pessoal, seja ele exercido individualmente, seja ele exercido através de sociedade.

Ora, esse silêncio não só não significa incompatibilidade, como tem o significado de reconhecer a plena vigência do regime especial consagrado por lei anterior (os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68), pois bastaria que tal silêncio fosse rompido, pela expressa inclusão do art. 9º no rol das revogações, para que a revogação do regime especial se tornasse inequívoca.

Por outro lado, doutrinadores de peso, como Roque Antônio Carraza (2009, pág. 111/112), apontam a inconstitucionalidade da base de cálculo fixa do ISS, mormente por vulnerar o princípio da capacidade contributiva, haja vista que é indiferente à aptidão econômica do contribuinte:

Do exposto, facilmente percebemos que, também por burla ao princípio da capacidade contributiva, são inconstitucionais os chamados impostos fixos, isto é, aqueles cujo montante é apondo pela lei, de modo invariável, sem qualquer preocupação com as condições pessoais do contribuinte. É o caso, em certos Municípios, do ISS incidente sobre os serviços advocatícios, fixado, pela lei local, em X unidades (salários mínimos, unidades fiscais, valores de referência etc.) por ano, para cada advogado. Antes mesmo da ocorrência do fato imponible tributário, já se tem condições de saber o montante deste

tributo, que será o mesmo quer o profissional tenha uma banca florescente, quer esteja ensaiando os primeiros passos da profissão. Com isso, nestes Municípios, o ISS deixa de ter caráter pessoal, não sendo graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Manifesta inconstitucionalidade, porquanto o ISS deve necessariamente obedecer ao princípio em exame.

Conclui-se, assim, que a regra da base de cálculo do ISS é o preço (bruto) dos serviços prestados - portanto, variável -, po meio do regramento dado pela LC nº 116/2003; salvo quando se cuidar de serviço pessoal, quando a base de cálculo será, normalmente, fixa (valor estipulado pelos Municípios), determinado de acordo com a atividade desenvolvida, com fulcro no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, cujo dispositivo continua em pleno vigor.

3.4 Alíquota

A Constituição Federal, em seu art. 156, § 3º, I, conferiu à legislação complementar federal a prerrogativa de firmar as alíquotas máximas e mínimas, respectivamente, 5% (art. 8º, I, da Lei Complementar nº 116/2003) e 2% (art. 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, porquanto nada fora estabelecido, ainda, pela lei complementar).

Em verdade, a Emenda Constitucional nº 37/2002 foi a responsável por alterar o Diploma Magno e o ADCT, nesse sentido.

4 DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

Antes de se adentrar na problemática de definir a natureza jurídica das atividades notariais, convém definir, brevemente, serviço público e sua competência, bem como as formas e meios de prestação.

4.1 Conceito. Competência. Formas de prestação do serviço

Serviço público é aquele prestado pelo Estado, enquanto agente soberano, em prol do bem comum, essencial, mínimo e digno de seus cidadãos. Trata-se de um poder-dever, cuja prestação pode se dar através da própria máquina administrativa estatal, ou por transferência a um particular.

Hely Lopes Meirelles conceitua: “Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências dos Estados”.

Para José dos Santos Carvalho Filho (1999, pág. 217): “conceituamos serviço público como toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob o regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade.”

De fato, subsistem serviços, cuja prestação mínima muito embora tenha se incumbido o Estado, como saúde (arts. 196 e 199, da CF) e educação (arts. 205 e 209, da CF), que podem, também, ser prestados por um particular, sem que caraça das formalidades de uma “delegação” (em sentido amplo).

E mais, a decisão em acobertar determinados serviços sob o manto estatal é, certamente, da própria Administração Pública.

Muitas vezes, essa escolha goza de propósito político (do legislador) para a salvaguarda de determinados setores estratégicos.

Assim, ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, 699):

Jèze, com acerto, sob as críticas de Duguit, embora, indicava que o reconhecimento do serviço público se faz perquirindo a “intenção dos governantes”, ou seja, sua vontade de incluir, ou não, determinada atividade debaixo do regime especial, do “processo de Direito Público”. Acrescentaríamos nós: desde que tal vontade haja se traduzido idoneamente em lei, pois o que interessa é *mens legis* e não a *mens legislatoris*.

(...) É realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo, que erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais.

Outrossim, a Lei Maior alçou demarcar competências administrativas e legislativas aos entes federativos, fracionando as primeiras em privativa (art. 21) ou comum (art. 23), e as últimas em privativa (art. 22), concorrente (art. 24) e suplementar (arts. 22, § 2º, e 30, II); tudo para melhor equacionar a prestação do serviço público e conceder-lhe a eficiência desejada (art. 37).

Na lição de Hely Lopes Meirelles (2002, pág. 327), quando o Poder Público presta o serviço por si mesmo, fala-se em “serviço centralizado”; quando, todavia, transmite sua titularidade ou apenas sua execução, diz-se que houve “descentralização” administrativa – cujo destinatário será uma autarquia, uma fundação, uma empresa estatal ou privada, ou mesmo um particular.

Enquadra-se, pois, dentre as modalidades de transmissão do serviço público a particulares a concessão, permissão, autorização e delegação (estrito senso). Esta, enfim, na qual se apresentam as atividades notariais e de registro, objeto do presente estudo.

4.2 Da natureza jurídica das atividades notariais e registrais

O art. 236, da Constituição Federal, reverbera que as atividades notariais e de registro serão exercidas em caráter privado, por delegação de serviço público. A norma que regulamenta a atividade é Lei nº 8.935/94.

O notário (ou tabelião) e o oficial de registro (ou registrador) são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem a administração pública delega o serviço (art. 3º, da referida lei). No entanto, tal delegação se dá através de um rigoroso processo de seleção, no qual os mais capacitados são aprovados (art. 14 a 19, da mesma lei) - e nesse ponto até se assemelha com a licitação (na concessão de serviço público).

A delegação, como visto, deriva do texto constitucional e da lei. Embora transmitida a um particular, a função, em si, não deixa de ser pública. Só é possível delegar quem goza de titularidade. Assim, o titular sempre será o Estado, que delega a função a um particular, cuja remuneração será obtida através de uma parte dos emolumentos cobrados pelo serviço prestado, sobre os quais, ainda, o notário ou registrador tem o dever de repassar àquele.

Nesse ínterim, salto aos olhos a distinção feita por Bandeira de Mello (2010, pág. 689) no que toca à titularidade do serviço e à titularidade da prestação de serviço:

Não se deve confundir a titularidade do serviço com a titularidade da prestação do serviço. Uma e outra são realidades jurídicas visceralmente distintas. O fato de o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ser titular de serviços públicos, ou seja, de ser o sujeito que detém “senhoria” sobre eles (a qual, de resto, é, antes de tudo, um dever em relação aos serviços que a Constituição ou as leis puseram ou venham a por seu cargo) não significa que deva obrigatoriamente prestá-los por si ou por criatura sua quando detenha a titularidade exclusiva do serviço. (...) É óbvio que nos casos em que o Poder Público não detém a exclusividade do serviço, não caberá imaginar esta outorga, pois quem o desempenhe prescinde dela para o exercício da atividade em questão.

Igual lição sustenta Marcelo Figueiredo (2008, pág. 45), em brilhante parecer solicitado pela SINOREG/SP (Sindicato dos Notários e Registradores de São Paulo):

Logo, dúvidas não podem existir de que servidor público não age sob delegação do Estado. Ele é o Estado. É sua parte integrante. Integra seu ser. Quem pode receber uma delegação do Estado, para fazer suas vezes ou realizar em seu nome atribuições legais, só pode ser alguém que em si, e naquela função delegada, não é Estado, não é parte integrante dele. Quem recebe função delegada não pode ser quem delega. Servidor público não exerce, portanto, função delegada pelo Estado. Caso assim fosse, estaríamos diante de uma estranha figura em que alguém delega atribuições a si mesmo, ou a uma parte de si mesmo, em semelhante situação ao insano que viesse a afirmar que delegou à sua mão a função de apedrejar alguém. Por óbvio, delegar a si mesmo será sempre uma contraditio in adjectis. E é o que ocorreria se, diante do art. 236 da Constituição Federal, o Estado estivesse delegando funções a servidores públicos.

O art. 37, da CF, estampa os princípios norteadores de toda a administração pública. São eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Nessa esteira, a Lei nº 8.935/94, em seu art. 1º, exara os princípios das atividades notariais e de registro, quais sejam: publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

Afere-se, a partir dessas considerações, que a natureza das atividades notariais e de registro não pode ser outra que não a pública. A prestação do serviço deve pautar-se tanto nos princípios do art. 37, da CF, quanto nos específicos da carreira (art. 1º, da Lei nº 8.935/94.

A lei é seu ponto de partida, sua rota, e seu ponto de chegada. Lei, função notarial e registral, portanto, são realidades indissociáveis. Tudo na prestação delegada desta função gira em torno da mais estrita legalidade. A sua ontologia é de execução da lei (é função administrativa). A sua delegação a particulares é imposta por lei (art. 236 da Constituição Federal). A definição das suas competências é definida por lei (art. 236, §1º, da C.F., e legislação ordinária). A sua prestação em si é voltada teleologicamente ao cumprimento da lei (atividade que molda os atos privados para adequá-los à lei, no caso dos notários, e para lhes atribuir a necessária publicidade exigida por lei, no caso dos registradores). A sua fiscalização pelo Poder Judiciário se realiza ao amparo do que estabelece e delimita a lei (art.

236, §1º, da C.F., e legislação ordinária). Finalmente, a sua própria remuneração pela percepção dos emolumentos que lhes são pagos é fixada por lei (art. 236, § 2º, da C.F., e legislação pertinente). (FIGUEIREDO, 2008, pág. 82).

Deveras, o art. 236, da CF, no parágrafo primeiro, adverte que a lei disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários e registradores, cuja fiscalização caberá ao Poder Judiciário. No parágrafo segundo, o legislador constituinte confiou à lei federal a tarefa de editar normas gerais sobre a fixação dos emolumentos. Por fim, no parágrafo terceiro, exigiu-se realização de concurso público de provas e títulos para ingresso na atividade.

Posto isso, e compreendido o conceito de serviço público, não restam dúvidas que a natureza jurídica das atividades notariais e de registro é pública.

O melhor enquadramento, na doutrina administrativa (nesse sentido: Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, pág. 505), Bandeira de Mello (2010, pág. 241/242) e José dos Santos Carvalho Filho (1999, pág. 513), parece ser aquele que tacha os tabeliães e oficiais de registro como “particulares em colaboração com o Estado”. Em verdade, não são servidores públicos (em sentido estrito), mas pode ser chamados de agentes públicos (sentido amplo), na qualidade de particulares colaboradores com administração pública, prestando, pois, um serviço público aos cidadãos. Veja-se:

Por isso, situamo-nos entre aqueles que entendem que notários e registradores não são servidores públicos. Seguindo estritamente o disposto no art. 236 da nossa Carta Constitucional, entendemos que são pessoas privadas que, por delegação, exercem função pública. Pertencem à particular categoria de agentes públicos, denominada por muitos administrativistas de particulares em colaboração com a administração. Concluimos, portanto, que notários e registradores não são servidores públicos. São agentes públicos, compreendidos na categoria de particulares em colaboração com a Administração, onde, em situações jurídicas distintas, convivem, lado a lado, com concessionários e permissionários de serviços públicos. Ao contrário destes, não exercem serviço público, mas apenas uma particular espécie de função administrativa do Estado. (FIGUEIREDO, 2008, pág. 50).

Todavia, nesse ponto, é pertinente um breve histórico da evolução dessa concepção. Pois bem. Até a Constituição Federal de 1988, entendiam-se como legítimos servidores públicos os tabeliães e registradores, razão pela qual era pacífico, no STF, o direito destes à aposentadoria compulsória - própria daqueles:

Os Serventuários da Justiça, mesmo os do foro extrajudicial, são funcionários públicos. (...) Pode-se, pois, afirmar que os Serventuários da Justiça do foro extrajudicial, na categoria incluídos os Tabeliães, são funcionários do Estado. (AZEVEDO, 1975, pág. 67).

Aposentadoria dos titulares das serventias de notas e registros. Aplicação a eles da aposentadoria compulsória prevista no art. 40, II, da Constituição Federal.

Há pouco, o plenário desta Corte, por maioria de votos ao julgar o R.E. 178.226, relator o Sr. Ministro Octavio Gallotti, decidiu que o titulares das serventias de notas e registros estão sujeitos à aposentadoria compulsória prevista no art. 40, II, da Constituição Federal. Entendeu a maioria deste Tribunal, em síntese, que o sentido do art. 236 da Carta Magna foi o de tolher, sem mesmo reverter, a oficialização dos cartórios de notas e registros, em contraste com a estatização estabelecida para as serventias do foro judicial pelo art. 31 do ADCT; ademais, pelas características desses serviços (inclusive pelo pagamento por emolumentos que são taxas) e pelas exigências feitas pelo art. 236 da Carta Magna (assim, o concurso público de provas e títulos para provimento e o concurso de remoção), os titulares dessas serventias são servidores públicos em sentido amplo, aplicando-se-lhes o preceito constitucional relativo à aposentadoria compulsória determinada pelo citado art. 40, II, da Constituição Federal. (STF, RE 189.736 – SP, Rel. Min. Moreira Alves, 1ª Turma, D.J. 27.09.1996).

Após a EC nº 20/1998, modificando a Lei Maior a aposentadoria do funcionário público, a complementação do vocábulo “servidores” por “titulares de cargos efetivos” (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), exatamente no *caput* do art. 40, nivelou os servidores públicos *estricto sensu*, preterindo, assim, os notários e registradores do direito à aposentadoria compulsória.

Nenhuma dúvida quanto a isso.

Contudo, quando do julgamento da ADI nº 2602 - MG, em 2004, a Suprema Corte foi mais longe. Afirmou-se que os notários e registradores não ocupam cargo público nem sequer são servidores públicos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO nº 055/2001 DO CORREGEDOR-GERAL DA JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. NOTÁRIOS E REGISTRADORES. REGIME JURÍDICO DOS SERVIDORES PÚBLICOS. INAPLICABILIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL nº 20/98. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE EM CARÁTER PRIVADO POR DELEGAÇÃO DO PODER PÚBLICO. INAPLICABILIDADE DA APOSENTADORA COMPULSÓRIA AOS SETENTA ANOS. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. O art. 40, § 1º, inciso, da Constituição do Brasil, na redação que lhe foi conferida pela EC 20/98, está restrito aos cargos efetivos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios - incluídas as autarquias e fundações.
2. Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público - serviço público não-privativo.
3. Os notários e os registradores exercem atividade estatal, entretanto não são titulares de cargo público efetivo, tampouco ocupam cargo público. Não são servidores públicos, não lhes alcançando a compulsoriedade imposta pelo mencionado art. 40 da CF/88 - aposentadoria compulsória aos setenta anos de idade.
4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (Min. Relator Eros Grau - Rel. Originário Joaquim Barbosa -, Tribunal Pleno, D.J. 30.03.06). (Grifou-se).

De fato, exercentes de cargo público não o são. E servidores públicos propriamente ditos também não. Essa peculiaridade de enquadramento da atividade notarial e de registro deve-se ao art. 236, da CF, que a confere a um particular, por delegação do Poder Público.

Destarte, tem bom senso a doutrina, como já explanado, em rotulá-los como particulares em colaboração com o serviço público. Mormente porquanto não se pode olvidar que a natureza do serviço continua sendo pública, embora executada por um particular.

Só é possível delegar um poder, ou uma função, sobre o qual se detenha a titularidade. O Estado tem o domínio do serviço público (e não da vereda privada). Logo, tão-somente lhe é praticável transmitir o serviço público.

O Ministro Sepúlveda Pertence, em voto no RE 178. 236 - RJ, ratifica essa conclusão:

(...) Cuida-se sim de um serviço público, o que, porém, não resolve, por si só, o 'status' do seu agente; nem todo serviço público é executado

por servidor público, e o exemplo típico é o do serviço público prestado por delegação do Estado, como está no art. 236 da Constituição. Não se pode conceber que o Estado delegue a prestação de serviço público a quem é servidor público. O delegado, é elementar, exerce delegação em nome próprio; o servidor o faz em nome do Estado, 'presenta o Estado', por fazer honra à linguagem de Pontes de Miranda. (STF, Min. Rel. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, D.J. 11.04.97).

Assim, se o servidor público (exercente de cargo público) “presenta” o Estado, ele é o próprio Estado (tanto que este é responsável pelos atos praticados por aquele na qualidade de agente público, conforme art. 37, § 6º, da CF). Enquadrar-se-ia, portanto, nessa lógica, o notário ou registrador na situação de representante do Estado, já que atua, por delegação, como seu *longa manus*, na prestação de um serviço que é essencialmente público.

Outra forte razão - mencione-se - é o fato de o parágrafo terceiro do art. 236, da CF, requerer a realização de concurso público, inclusive, para a remoção entre os delegados das serventias extrajudiciais. O voto do Ministro Sidney Sanches no mencionado RE 178.236 – RJ, discerne que essa exigência constitucional para as atividades notariais e de registro não é verossímil com a realidade da esfera privada:

(...) Até o concurso de remoção de serventuários (§3º) está a evidenciar que se trata de função pública, pois concurso para se remover alguém de uma atividade privada é que me parece incompatível com o sistema constitucional. (STF, Min. Rel. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, D.J. 11.04.97).

Por isso é que José Afonso da Silva (2005, pág. 873), com toda a convicção, proclama: “é fora de qualquer dúvida que as serventias notariais e registrais exercem função pública”.

De fato, nada obstante os termos utilizados na ementa do v. Acórdão da ADI nº 2602 - MG (o qual, na oportunidade, julgava a possibilidade ou não da aposentadoria compulsória alcançar os serventuários extrajudiciais diante da EC 20/98), a melhor doutrina e

jurisprudência, juntamente com amadurecimento do pensamento administrativo, conferem, sim, a qualidade de particulares em colaboração com o Poder Público.

Pode-se, ainda, tachá-los (tabeliães e oficiais de registro) de servidores públicos em sentido amplo (mas não exercentes de cargo público efetivo), já que a natureza jurídica do serviço, não obstante delegado a um particular, continua pública, enfatizando-se a exigência constitucional e legal da realização de concurso público para provimento e remoção da carreira; tudo sem olvidar a fiscalização do Poder Judiciário e os princípios da administração pública aos quais estão subordinados.

5 DA COBRANÇA DO ISSQN NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRARIS

Chega-se ao cerne do presente trabalho.

Alguns aspectos permeiam a polêmica sobre a cobrança do ISSQN das serventias extrajudiciais, tais como a decisão proferida na ADI nº 3.089 – DF e alegada bitributação, a base de cálculo a ser utilizada e o tipo de serviço prestado (se pessoal ou empresarial) nessa atividade, os quais a seguir serão analisados.

5.1 A decisão na ADI nº 3.089 - DF

Julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 13.02.2008, através de ajuizamento pela ANOREG/BR (Associação dos Notários e Registradores do Brasil), buscava-se a declaração da inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista Anexa da LC nº 116/03, cujo conteúdo autorizava a cobrança do ISS das serventias extrajudiciais.

A requerente, em síntese, alegava violação à imunidade tributária (art. 150, VI, “a”, da CF), quando da impossibilidade de tributação do próprio serviço público; bem como o *bis in idem* tributário, ao se exigir um imposto sobre uma taxa (art. 145, II, da CF).

Quanto este último, explique-se: a jurisprudência reiterada do STF conhece a natureza jurídica de taxa dos emolumentos cobrados pela atividade. Alegava-se haver bitributação a partir do momento em que se usaria os emolumentos auferidos pelo cartório como base de cálculo para a exigência do ISS.

A ação, no entanto, fora julgada improcedente, ou seja, consideram-se constitucionais os dispositivos atacados da LC nº 116/03. O STF afirmou que os cartórios extrajudiciais, como

delegatários, exercem atividade particular - que visa o lucro -, não lhes alcançando a imunidade recíproca dos Entes Federados, prevista no art. 150, IV, "a", da CF, porquanto, do contrário, estaria privilegiando a atividade econômica e não o pacto federativo.

No que tange à suposta incidência do imposto (ISS), sobre taxa (emolumentos), enfatizou-se a atividade econômica desenvolvida (da mesma forma que os concessionários e permissionários de serviço público - art. 175, da CF -) pelos cartórios, motivo pelo qual não haveria que se distingui-los com privilégios.

Todavia, parece submergido a Augusta Corte num mar de dubiedade, eis que a decisão, nesse ponto, deixou a desejar. O voto vencido do Relator Carlos Ayres Britto expressa bem a contradição apresentada e a impossibilidade, na sua opinião, da incidência de um imposto sobre taxa:

Se não bastasse, no caso, está a acontecer o seguinte: o município pretende instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas tendo por base de cálculo uma taxa (emolumentos, dissemos). Quero dizer, é um imposto sobre taxa. Uma taxa imposta aos usuários dos serviços notariais, o que não é juridicamente possível. Para arrematar, sabemos que imposto pressupõe uma atividade estatal desvinculada do contribuinte. Ou seja, o Estado, quando institui imposto, não se vincula ao contribuinte por um serviço a este prestado; por uma atividade vinculada ao contribuinte. No caso, não: o serviço notarial é uma atividade diretamente vinculada ao usuário do cartório. Não se trata de atividade estatal desvinculada do contribuinte, para, então, servir como base de cálculo para o imposto.

Outra questão levantada pelo Relator é que os impostos, cf. o art.16, do Código Tributário Nacional, possuem a característica de ser não vinculados a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. As taxas, por outro lado, nos termos do art. 145, II, da CF, obrigatoriamente são pagas em razão de uma contraprestação de um serviço (específico e divisível), no mínimo, posto à disposição do contribuinte.

Eis a lição de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada ao seu patrimônio, independente do agir do Estado. (2009, págs. 208/209). (Grifou-se).

Assim, como ressaltou o supramencionado Ministro, a cobrança do ISS dos cartórios, por óbvio, liga-se umbilicalmente ao serviço público posto à disposição do usuário – serviço este executado pelo delegatário (tabelião ou oficial de registro), que vem a ser o contribuinte do ISS.

Insosfismável, destarte, que esta atividade estatal (serviço público delegado e remunerado por taxa - emolumentos-) encontra-se vinculada ao contribuinte do ISS. Disso resulta nova mácula: violação ao art. 16, do CTN, e a conseqüente anomalia do sistema tributário.

A celeuma continuou no debate entre os Ministros Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence:

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - Também não me parece que seja de aceitar a tese, muito bem posta pelo Ministro Carlos Britto, de que, aqui, estaríamos tendo a cobrança de um imposto sobre taxa, na verdade é sobre o próprio serviço, usa-se, eventualmente, a taxa ou os emolumentos como índice, ou como referência apenas para fins de cobrança.

O senhor Ministro Sepúlveda Pertence - essa taxa é cobrada do usuário, o imposto sobre serviços é do delegatário.

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - Mas o argumento é muito bem posto, porque, de fato, enquanto taxa, é típico serviço público, nós teríamos, então, uma incongruência interna. Na verdade, por definição, o imposto sobre serviços é imposto sobre a atividade ou serviço. (Grifou-se)

Com toda a eminência e respeito que merece o Ministro Gilmar Mendes, ousa-se discordar deste quando diz que a taxa ou os emolumentos podem ser usados como índice ou como referência para fins de cobrança. *Data maxima venia*, não se trata meramente de índice ou referência, mas efetivamente de base de cálculo para o ISS - o que é inadmissível.

Nesse diapasão, coerente decisão anterior do Superior Tribunal de Justiça em negar incidência do ISS nas atividades notariais e de registro, mormente porque se estaria tributando uma taxa (emolumentos), sob pena de cometimento de bitributação:

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, INCISO III, ALÍNEA "C", DA CARTA MAGNA. FALTA DE MENÇÃO AO REPOSITÓRIO OFICIAL E DE JUNTADA DE CÓPIAS AUTENTICADAS DOS ACÓRDÃOS PARADIGMAS.

I - No que tange à alínea "c" do art. 105 da CF/88, a recorrente não observou o disposto no art. 255 do RISTJ, para fins de comprovação do dissídio suscitado. É que deixou de juntar certidões ou cópias autenticadas ou sob a declaração de autenticidade do próprio advogado, dos acórdãos paradigmas e tampouco citou o repositório oficial, autorizado ou credenciado em que este se encontram publicados. Aliás, nem mesmo a data de publicação do Diário da Justiça foi indicada.

II - 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.

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-se como taxa.

Precedentes do STF: ADC nº 5 MC/DF, Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 19/09/03 e ADI nº 1.444/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 11/04/03.

IV - Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, provido. (STJ, REsp nº 612.780/RO, 1ª Turma, Min. Rel. Francisco Falcão, j. 09.08.2005).

Eis, afinal, a ementa do v. Acórdão referente à ADI nº 3.089

- DF:

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

Sabbag (2009, pág. 273), comentando sobre a mencionada decisão, concorda com a impossibilidade de um particular aproveitar a imunidade recíproca dos entes federativos, bem como salienta a suposta finalidade lucrativa da atividade notarial e registral:

É patente, assim, a inaplicabilidade da imunidade recíproca aos particulares que presta serviços públicos, pelo fato de que tal serviço não é prestado pela pessoa política, mas em nome próprio do do concessionário, por sua conta e risco, mediante remuneração lucrativa. Segue-se daí que não é o Estado que está sendo tributado, mas o particular. Ademais, não é convincente o argumento de que há ausência de capacidade econômica, em razão do caráter lucrativo da prestação do serviço.

Demais questionamentos para a aferição da finalidade lucrativa ou não dos cartórios serão trazidos à baila no item próximo.

De qualquer sorte, a Corte Suprema, na ocasião, exarou que a atividade notarial e de registro é, sim, hipótese de incidência tributária do ISSQN (constante no rol de serviços da Lista Anexa da LC nº 116/2003), a quem a imunidade recíproca dos Entes Federativos não aproveita.

5.2 Da base de cálculo: preço do serviço ou serviço pessoal? Lei Complementar nº 116/03 x Decreto-lei nº 406/68

Apesar da decisão do Supremo Tribunal Federal ser pela constitucionalidade da cobrança do ISSQN nas atividades notariais e registras, suscitou incertezas, como visto, em alguns aspectos, além de não dissipar todas as dúvidas existentes a respeito da forma de pagamento desse tributo.

Já se disse, no item 3.3 do presente estudo, que a base de cálculo do ISS é o preço dos serviços, conforme o art. 7º, da LC nº 116/03, salvo nos casos de serviço pessoal, como os profissionais autônomos, quando aquela será fixa (ausentes os elementos quantitativos do tributo), estipulada pela municipalidade, e paga anualmente pelo contribuinte, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, cuja recepção se dera pela referida lei complementar.

O dissídio enfrentado, nesse aspecto, atine justamente à qualidade do serviço notarial e de registro: empresarial ou pessoal?

O embate tem divergido amplamente a jurisprudência. O STF, quando do julgamento da supramencionada ADI, não se pronunciou especificamente acerca do problema, mas citou a finalidade lucrativa das serventias extrajudiciais. Nesse sentido, posteriormente julgou o Superior Tribunal de Justiça:

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 arpejo 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.

(STJ, Resp nº 1.187.464/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 7-7-2010).

No entanto, o art. 236, da CF, e o art. 3ª, da Lei nº 8.935/94, são de clareza meridiana ao reclamar por pessoa física (profissional do direito) para o exercício da atividade notarial e registral.

Aliás, em muito difere essa prestação de serviço da atividade econômica e empresarial. Os cartórios são fiscalizados pelo Poder Judiciário, sua remuneração se dá por meio de uma parte dos emolumentos, os quais são ditados (regras gerais) por lei federal; ademais, as serventias devem observância à estrita legalidade, como o

Código Civil, Lei de Registros Públicos, Regimentos dos Tribunais e Provimentos das Corregedorias.

O exercício de seu ofício não é livre (diferente da iniciativa privada - art. 5º, XIII, da CF -), mas condicionado à aprovação em concurso público. Não se busca a carreira de tabelião de notas ou de registrador pelos lucros que eventualmente serão auferidos - até porque a grande maioria das serventias no Brasil são, sim, deficitárias. Almeja-se a nobreza da profissão; a colaboração com a administração pública no mister de um serviço relevante e imprescindível à sociedade, garantidor, em sua própria gênese, da autenticidade, da publicidade e da segurança jurídica, com toda a eficiência que preconiza o Poder Público.

De arremate, acerca do intuito lucrativo da atividade notarial e de registro, Marcelo Figueiredo (2008, págs. 18/19) com maestria distingue:

Salta aos olhos, nessa medida, que na conformidade do precitado art. 236 da nossa Carta Constitucional, as atividade notariais e de registro jamais e em tempo algum, ao menos entre nós, poderão ser vistas como uma atividade econômica, de natureza privada, passível de ser exercida pelos cidadãos, sob o manto da livre iniciativa e da livre concorrência. Muito pelo contrário. De acordo com este mandamento constitucional o Poder Público delega a pessoas privadas o seu exercício, afastando-o, por conseguinte, da livre iniciativa. E além de regulá-lo na sua prestação por lei, afasta-o inteiramente do campo da livre concorrência ao submetê-lo, na outorga da respectiva delegação, a concurso público de provas e títulos. Pela Constituição, por conseguinte, é juridicamente qualificada como função pública, de titularidade do Estado, passível de ser delegada, na sua prestação, a pessoas privadas. Disso não se poderá ter qualquer dúvida.

De outra banda, argumento utilizado para descaracterizar o serviço pessoal do tabelião e do oficial de registro é o de que estes têm a possibilidade de contratar auxiliares e prepostos para o cumprimento de seu labor.

Frágil e inócua, porém, tal contestação. Profissionais autônomos, como médicos, advogados, dentistas e contadores, também contratam funcionários para a cooperarem no fiel exercício da atividade

profissional e isso não os pretere de contribuir através do ISS fixo, na forma do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

Exatamente aí reside o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da CF, porquanto é vedado ao Fisco instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, razão pelo qual é defesa qualquer distinção em face da profissão ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Felizmente, razoável tem sido a recente jurisprudência sobre o tema, cujas ementas se colaciona:

1. TRIBUTÁRIO - DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ISSQN - SERVIÇOS CARTORÁRIOS (registrais e notariais) - INCIDÊNCIA – ISS incidente sobre serviços prestados por notório e oficial de registro – Serviços delegados exercidos em caráter privado. Serviço de natureza pública, mas cuja prestação é privada. Precedente do E. Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade da exigência (ADI 3089/DF, julgada em 13/02/2008) - Base de cálculo do ISS - Valor destinado ao oficial delegatário, excluídos os demais encargos, como, por exemplo, custas destinadas ao Estado e a órgão representativo. 2. O regime instituído pelo art. 9º, do Decreto-lei nº 406/69 não foi revogado pelo art. 10, da Lei Complementar nº 116/03. O tabelião ou oficial de registro prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra - Recolhimento do imposto na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/66. 3. Recurso da Municipalidade provido para declarar constitucional a incidência do ISS sobre os serviços notariais. Recurso Oficial provido para determinar o recolhimento do ISS na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/68. Sentença reformada. Ação julgada parcialmente procedente. (TJSP – Ap. nº 656.934.5/0-00 – Fatura – 15ª Câmara de Dir. Público – Des. Rel. Daniella Lemos – DJ 14.08.2008).

RECOLHIMENTO DE ISSQN – SERVIÇOS CARTORÁRIOS – ALÍQUOTA FIXA.

O tabelião ou oficial de registro presta serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. Recolhimento do Imposto na forma do art. 9, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68.

(TJMG, Agravo de Instrumento nº 1.071.09.276262-7 – Uberaba – 2ª Câmara Cível – Rel. Des. Carreira Machado – D.J. 13.03.2010).

Finalmente, brilhante Acórdão do Tribunal de Justiça da Paraíba, julgado em 05.08.2011, respalda a tese de que, inegavelmente, a atividade notarial e registral é serviço pessoal, por cujo recolhimento do ISS deve ser fixo, na forma do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, noticiada na Revista de Informativo Mensal da ARPEN/SP (2011, págs. 06/11):

APELAÇÃO CÍVEL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO - STF - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE QUE SE JULGOU IMPROCEDENTE - MATÉRIA QUE SE TORNA INQUESTIONÁVEL - COBRANÇA DEVIDA - ISSQN - ATIVIDADE NOTARIAL E DE REGISTRO - FORMA DE COBRANÇA - SERVIÇOS QUE SE EXECUTAM DE FORMA PESSOAL - TRIBUTAÇÃO NA FORMA DO § 1º, DO ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI NO 406/ 68. IMPROVIMENTO DA REMESSA OFICIAL E DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Havendo o Supremo Tribunal Federal enfrentado a questão da incidência do ISSQN sobre a atividade notarial e registral no Brasil, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente, a matéria torna-se inquestionável e passa a ser exigido o imposto. - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II da CF). Forma de tributação -Considerando a natureza sui generis da atividade dos notários e dos registradores civis, que se assemelha em tudo aos demais profissionais liberais que exercem atividades pessoais, não resta dúvida que os atos praticados no desempenho de função considerada pública, mas em caráter privado, mantém a característica de personalidade, embora possam contar com auxiliares ou prepostos. Os prepostos, contudo, são contratados e pagos pelos delegatários que respondem por todos os atos praticados, civil e criminalmente, independentemente de quem os tenha feito, motivo pelo qual o recolhimento do ISS deve respeitar o regime especial do Decreto-Lei nº 406/68. - Os notários e registradores se submetem a concurso público de provas e títulos, são nomeados pelo Estado, obedecida apenas a medição do seu grau de conhecimentos intelectuais através da classificação final de cada certame. São submetidos a horário de trabalho estabelecido pelo Poder Público, através do órgão fiscalizador, o Tribunal de Justiça, e recebem emolumentos na forma prevista em lei. São, inquestionavelmente profissionais, pessoas físicas que prestam trabalho pessoal e, como tal, devem ser tributados pelo regime específico.

(TJPB - Recurso Oficial e Apelação Cível nº 200.2009.021.531-6/002 - João Pessoa - 1ª Câmara Cível - Rel. Des. Marcos Cavalcanti de Albuquerque - DJ 05.08.2011)

No entanto, embora a tendência pareça ser pelo serviço pessoal das atividades notariais e registrais, cumpre mencionar que diversos Municípios efetuam a cobrança do ISS pelo preço do serviço, por fulcro no art. 7º, da LC nº 116/03.

Destarte, o preço do serviço, afinal, não pode ser outro que não a receita bruta dos tabeliães e registradores, ou seja, o valor dos emolumentos (pago pelo usuário) recebidos pela serventia, descontados os repasses ao Estado (Santa Casa, IPESP, Tribunal de Justiça, Fundo de Compensação dos Atos Gratuitos), os quais não integram a receita dos notários e registradores – cf. art. 19, da Lei nº 11.331/02, do Estado de São Paulo.

Rubens Harumy Kamoi (2011, pág. 68), em artigo publicado na Revista da ARPEN-SP, observa: “A base de cálculo do ISS só pode mesmo incidir sobre o valor dos emolumentos, depois de descontadas outras verbas que não compõe o autêntico valor recebido pelo sujeito passivo”.

Realmente, não há como ser de outra forma. Caso venha a incidir sobre o líquido do tabelião ou registrador, haverá novo *bis in idem* tributário, diante da utilização da mesma base de cálculo do IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física).

Como se viu, largo é o campo de discussão, que abrange matérias tipicamente administrativa, tributária e constitucional. O ideal é a pacificação do tema proposto, para a segurança jurídica por todos ansiada.

Para tanto, tramita no Senado Federal o projeto de Lei nº 249/2010, que pretende alterar a LC nº 116/03, a fim de excluir da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, cuja aprovação sepultará a celeuma exibida no presente trabalho.

6 CONCLUSÃO

Partindo-se de uma análise dos princípios constitucionais tributários umbilicalmente ligados a estudo proposto, perfilaram-se os elementos essenciais do Imposto Sobre Serviços (ISS), como competência, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota, à luz, inclusive, da moderna doutrina tributária.

Compreendidas tais noções basilares, de suma importância foi perquirição do conceito de serviço público, a quem cabe sua prestação e quais as formas de execução. Isso no intuito de aferir qual a natureza jurídica das atividades notariais e registrais.

A resposta fora buscada junto a grandes juristas da doutrina administrativa, da Constituição Federal, bem como através da jurisprudência dos tribunais superiores, chegando-se à conclusão de que os notários e registradores são particulares que, por delegação, prestam um serviço público, razão pela qual atuam em colaboração ao Estado. Destarte, não é errado dizer que são servidores públicos em sentido amplo, já que em muito se diferenciam da esfera privada, mormente pelo modo de ingresso na atividade – por concurso público.

O cerne do trabalho, sem pretensão alguma de esgotar o tema, foi o enfoque da cobrança do ISSQN nas atividades notariais e registrais, sobretudo em face do julgamento da ADI nº 3.089-DF, em 2008, cujo *decisum* fora pela constitucionalidade dos dispositivos da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, os quais incluem, dentre os serviços tributáveis pelo referido imposto, as atividades notariais e de registro.

Apesar da decisão da Suprema Corte, pontos obscuros e contraditórios subsistiram, especialmente na medida em que não se especificou a base de cálculo do ISS a ser utilizada quando da incidência nas mencionadas atividades.

Colacionou-se, assim, farta jurisprudência visando a exposição do problema e a conclusão do melhor entendimento, o qual parece ser o de que a base de cálculo a ser utilizada na cobrança do ISS deve ser fixa, nos termos do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68 (recepcionado pela LC nº 116/03, por meio de um silêncio eloquente), porquanto se trata de serviço pessoal (e não empresarial).

O tema exibido, enfim, goza de prestígio porque afeta a segurança jurídica, por todos desejada, o erário público, a legalidade tributária, e a necessidade de se aclarar a natureza das atividades notariais e registrais, as quais se situam em uma zona fronteira entre a esfera pública e privada e constitucionalmente gozam de um tratamento peculiar, que nem de longe se aproxima com a concessão/permissão de serviço público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: RT, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 6^a. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2008

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Ed. Lumen Juris, 3^a ed., 1999.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: coleção sinopses jurídica**. 14^a. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

EMENTA. Apelação cível – imposto sobre serviços de qualquer natureza – atividade notarial e de registro. **Revista da ARPEN-SP**. Informativo mensal n^o 115, setembro, 2012.

FIGUEIREDO, Marcelo. **Consulta**. 2008. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:ZBThISighTwJ:www.sino.org.br/upload/LCE_539_88_Marce_Figueiredo.pdf+parecer+SINO+REG+natureza+jur%C3%ADdica+das+atividades+notariais+Marcelo+Figueiredo&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEEsGdpimSRIfGk8xRwXu-viFKQ3ku7BQsOWJQCnNOfoRzBMmT0S2aj_gnCl88Tdy1iLDVZZBeAWJAwTrv6ykDj_AxCuy7TKoyBymr8p1RBQM4P7Q8YoPfd-iB_gXFzw2JhQo0fX-U&sig=AHIEtbRlnMJPEk-dtPPM7AwlyTJwrjLWVA>. Acesso em: 23 jan. 2012.

MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **O ISS e a Lei Complementar n^o 116/2003 – Aspectos relevantes**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *In*: O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

KAMOI, Rubens Harumy. ISSQN – A luta continua. **Revista da ARPEN-SP**. Informativo mensal n^o 111, maio, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à constituição**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque. **O ISS das sociedades de serviços profissionais e a Lei Complementar nº 116/2003**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *In: O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.