

# **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A BASE DE CÁLCULO NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS**

**Cláudio Augusto Gonçalves Pereira**

## **1. Introdução**

O presente artigo tem como objetivo analisar as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal no que concerne à incidência ou não do imposto sobre serviços de qualquer natureza nos casos específicos dos registros públicos, cartórios e notariais, bem como sobre a forma de tributação: fixa ou não. A questão é bem controversa e não houve ainda consenso na melhor doutrina, gerando grandes debates jurídicos sobre o assunto aqui tratado. Portanto, nossa intenção não é a de esgotar o tema proposto, mas tão somente a de contribuir com mais um debate construtor.

## **2. A decisão do Supremo Tribunal Federal**

O Supremo Tribunal Federal entendeu ser constitucional a incidência do ISS nos serviços praticados pelos cartórios, notariais e registros públicos que estão indicados nos itens 21 e 21.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Referido posicionamento foi extraído a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3089-2/DF, promovida pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, a qual foi conhecida e julgada improcedente nos seguintes termos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributação. Itens 21 e 21.1. Da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Inci-

dência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Constitucionalidade. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21.21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição, porquanto 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 com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no artigo 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 particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços 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. (ADI 3.089/DF, Rel. Min. Carlos Britto, Rel. p/acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 13.02.2008, DJe-142, divulg. 31.07.2008, public. 1º.08.2008, *Ementário* 02326-02, p.265, RTJ 209-01/69, LEXSTF v. 30, n.357, p. 25-58, 2008).

Em julgamentos anteriores, nossa Corte Suprema se manifestava reiteradamente no sentido de que os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofreriam a incidência do ISS porquanto se caracterizariam essencialmente como serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poderes, conforme disposição constitucional inserida no artigo 236. Entendiam ainda que a cobrança do imposto, ora em comen-

tário, seria indevida porque os emolumentos exigidos pelos cartórios seriam como contraprestação dos serviços públicos prestados. Sendo certo que tal situação se configuraria como bitributação por se confundir com as características tributárias das taxas<sup>1</sup>.

Depois do reconhecimento judicial da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, a Corte Superior também se posicionou quanto à forma de tributação. Vejamos:

Processual civil e tributário. ISS. Serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Base de cálculo. Art. 9º. § 1º, do DL 404/1968. 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 e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do Art. 9º, § 1º, do DL 404/1968, 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 cartórios (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade do 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 n. 406/68, caso

---

1. Precedentes do STF: ADC n. 5 MC/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADI n. 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03, REsp n. 612.780/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 17/10/05.

ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispendo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar n.º 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 arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os serviços, conforme o art. 9º, *caput*, do DL 406/1968, atual art. 7º, *caput*, da LC 116/03. 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 artigo 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 inconcessável 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. (REsp 1.187.464-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 1º.06.2010, DJE 1º.07.2010).

Portanto, pelas decisões acima transcritas, ficou definido que (i) os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, inseridos no rol de atividades da Lei Complementar n. 116/03, estão sujeitos à incidência do ISS e (ii) que a tributação deve ter como base de cálculo o valor dos emolumentos.

### **3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência municipal, conforme disposição constitucional decorrente do artigo 155, II, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Nela está definido que não serão considerados serviços, como regra de exceção, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Portanto, nossa carta constitutiva não tem o condão de criar o tributo em si, mas apenas e tão somente delegar poderes para que os municípios possam instituir seus tributos dentro de seus limites territoriais e conforme seus interesses regionais e culturais. É certo que o poder municipal esbarra em determinados limites constitucionais e infraconstitucionais para exercitar sua competência tributária, de modo que a liberdade de criar hipóteses de incidência é limitada.

Aires F. Barreto tem sustentado fortemente em suas obras que, para a correta compreensão do ISS, é necessário seguir a diretriz imposta pela autonomia municipal que, nas palavras do autor, pode ser entendida como a faculdade conferida pela Constituição Federal à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente (2009: 09). Portanto, seguindo o posicionamento doutrinário deste tributarista, o município é competente para legislar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, não podendo sofrer qualquer irrupção de outras legislações estadual ou federal. O município é autônomo.

### **4. Incidência do ISS**

De início, cumpre-nos destacar que só poderá haver serviço tributável no exato momento em que a Constituição Federal delegar competência para sua tributação. Essa regra básica de direito tributário recorrentemente tem sido esquecida pelos legisladores, integrantes da

administração pública fazendária e órgãos de julgamentos administrativos e judiciais. O que nos faz conviver com distorções jurídicas que oneram o sujeito passivo da obrigação tributária.

Dessa feita, apresentaremos uma singela divisão de serviços para elucidar a questão da incidência ou não do ISS nos casos dos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Para tanto, usaremos a clássica divisão de serviços tributáveis e serviços não tributáveis. No primeiro caso, somente poderá ser considerado serviço tributável aquele consistente no esforço humano com conteúdo econômico. Aires F. Barreto (2009: 30), por sua vez, é categórico ao afirmar que somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que sua ocorrência concreta calibre, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva. No segundo, por outro lado, não serão tributados aqueles fatos (serviços) que estão afetos à competência dos Estados e do Distrito Federal e que não guardam qualquer relação com as materialidades descritas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (compartilhamos o entendimento de que a lista anexa deve ser interpretada de forma taxativa).

Do exposto acima, como vemos, temos que a incidência do ISS somente poderá ocorrer sobre fatos que provierem de relações contratuais privadas e também marcadas pelo conteúdo econômico, o que, por óbvio, serão reguladas pelo regime privado. Nessa direção, os serviços apostos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 jamais poderão ser tidos como tributáveis, já que não se ajustam a essa categoria. Referidos serviços, portanto, devem ser dispostos como *serviço público material*.

## 5. Serviço público material: não incidência do ISS

A Constituição Federal, em seu artigo 236, dispõe que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. Tal situação fática está devidamente regulada por intermédio das Leis federais n. 8.935/94 (alterada pela Lei n. 10.506/02) e n. 10.169/00. Nesse sentido, para a compreensão desse fenômeno, necessário se faz partir do entendimento do significado e do funcionamento prático da expressão constitucional: delegação do Poder Público ao particular para exercitar tais serviços.

No nosso sentir, entendemos que a significação mais adequada para *delegação* é aquela que consiste na possibilidade da transferência de atribuições de uma entidade para a outra por regra excepcional e não geral. A par dessa posição, acreditamos estar aqui o ponto nevrálgico da questão porque, não muito raro, a confusão de interpretação se faz presente. Note-se que é preciso ter muito claro em mente que a faculdade de transferência aqui tratada não significa, em hipótese nenhuma, a substituição do exercício dos serviços notariais e de registro ao particular. Na realidade, o fenômeno que ocorre é apenas uma permissão legal para o exercício de certa atividade estatal. O sentido do termo, mais uma vez, está intimamente ligado à incumbência temporária porquanto há nele implícita revogabilidade (muito embora dúvidas parem ainda sobre a legalidade ou não da transferência de competência, já que o titular desta competência não dispõe dela como um direito, devendo ele próprio executá-la – princípio administrativo da indelegabilidade absoluta). Retomando o conceito, *delegação* é um dar ou um transferir ou um movimento legal e espontâneo do delegante ao delegado.

Em ato contínuo, por determinação constitucional, portanto, os serviços notariais e os serviços de registro são exercidos, em caráter privado, mediante delegação do Poder Público. Ou seja, em sua essência, podemos defini-los como – *serviço público material* (em razão de quem o

fornece). Nesse sentido, o raciocínio lógico-jurídico que permeia a questão é o seguinte: como o Estado titularizou certo serviço, a atividade desenvolvida pelos Cartórios é evidentemente tida como serviço público, especificamente *serviço público material*.

Por serviços notariais, podemos dizer que são aquelas atividades exercidas pelos *notários*, pessoas às quais compete o encargo de escrever nos *livros de notas*, segundo a praxe, todos os atos jurídicos e contratos das partes interessadas nos registros. É também o *tabelião de notas*, que instrumenta ou inscreve, seguindo as formas prescritas em lei, o que lhe é levado para registro. As *notas inscritas* são instrumentos públicos, ou documentos públicos, tidos, então, como autênticos, fazendo fé pública, até prova em contrário (Cretella Jr.: 1994, p. 4610) e por serviços de registros públicos, podemos entender como a atividade pública que serve para dar autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos mediante legislação nacional.

Compreendido o sentido da prestação de serviços públicos por particulares por intermédio da *delegação*, não há dúvida, em conclusão, que os serviços inscritos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 e na lei municipal paulistana são categorizados como *serviço público material*, o que nos leva a consequências jurídico-tributárias importantes.

Por serem qualificados como – *serviço público material* – não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

## **6. Incertezas jurídicas**

A decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre os serviços de registro público,



cartoriais e notariais, ainda que por delegação do poder público, e que também definiu a base de cálculo como sendo o preço do serviço prestado, não foi suficiente para eliminar integralmente as dúvidas e incertezas quanto ao critério quantitativo da norma jurídica tributária do ISS.

A Corte Suprema trillhou o caminho no sentido de que tais serviços, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter *privado* por delegação do Poder Público, ainda que essa delegação seja feita em modo pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares dos serviços, tais fatores por si só, não permitem concluir que referidas atividades sejam praticadas pessoalmente pelo titular dos Cartórios. No entender do colegiado, o artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registros a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por consequência, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º, do artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS nos serviços de registros públicos, cartórios e notariais e definiu também que a base de cálculo do tributo municipal é o valor do preço do serviço, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

Neste cenário, ao analisar os julgados, a comunidade jurídica não firmou posição unânime. Alguns autores posicionaram-se contra a incidência do ISS, outros, a favor. Também não se entenderam quanto à base de cálculo, enquanto alguns defendem a tese da tributação fixa, outros percorreram o caminho do preço do serviço.

Sob a ótica das legislações espalhadas na Federação, em decorrência da competência tributária constitucional, não houve consenso, porquanto municípios, como o de São Paulo, elegeram ora a tributação pelo

regime especial, estabelecendo um valor fixo, ora pelo preço do serviço, sem deduções ou com deduções, enquanto outras unidades municipais mantiveram a base de cálculo pela regra geral, ou seja: incidência do ISS sobre o preço do serviço prestado.

## 7. Nossa posição

Conforme razões expostas no item “5” deste artigo, somos pela conclusão de que, por serem qualificados como – *serviço público material* – os serviços praticados pelos cartorários, notariais e registros públicos não devem sofrer a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal brasileira, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

No que concerne ao regime de tributação, somos favoráveis à aplicação do sistema fixo de recolhimento do ISS pelas razões que passaremos a discorrer.

Acreditamos que o fato do serviço público ser prestado com finalidade lucrativa, por si só, não é elemento capaz de desconstituir o caráter de trabalho autônomo. Assim o fosse, médicos e advogados perderiam sua condição de profissionais liberais ou de autônomos, ante a cobrança de seus honorários com clara vertente lucrativa, bem como pelos valores expressivos que são percebidos, ante a cientificidade e intelectualidade de seus serviços.

Também não guarda qualquer relação o fato de os notários e oficiais de registros contarem com a colaboração de substitutos e escreventes, nos termos da Lei n. 8.935/94, já que são pessoas físicas, profissionais de direito, dotados de fé pública e que, para feitos da legislação tributária, recebem o mesmo tratamento estabelecido do profissional autônomo. Insta ressaltar que a própria Constituição Federal brasileira veda a delegação

deste tipo de serviço público às pessoas jurídicas, possibilitando-os tão somente às pessoas físicas que são investidas no cargo por intermédio de concursos públicos.

Outro aspecto importante que merece destaque para defender nossa posição é a ideia de que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizados como taxa. Note-se que essa questão já foi recorrentemente analisada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que declarou inúmeras vezes que *é da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais e extrajudiciais têm caráter tributário de taxa. (...) uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais do poder de tributar...* (ADI n. 3694/AP, Rel. n. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 6-11-2006, p. 30). Enquanto o preço é deliberada e livremente estabelecido entre as partes contratantes, a taxa é instituída em lei e tem seu valor por ela fixado. Este é o caso dos emolumentos recebidos pelos notários e registradores que, inclusive, não têm nenhuma ingerência ou participação na fixação dos serviços que prestam.

As atividades exercidas pelos notários e oficiais de registro público, como dito anteriormente, têm seu fundamento de validade no artigo 236 da Constituição Federal, que assim se apresenta:

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

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

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

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

Pelo dispositivo constitucional acima transcrito, percebemos nítido caráter *personalíssimo* no desempenho das atividades dos serviços notariais e de registros, bem como a necessidade de o prestador do serviço se submeter ao concurso público de provas e títulos. Ou seja, o candidato deve demonstrar, *pessoalmente*, o conhecimento técnico para o exercício da atividade notarial e de registros públicos, mediante seleção em concurso público.

Em complementação ao comando constitucional, a atividade notarial e de registro público está regulamentada e disciplinada pela Lei n. 8.935/94 que, por diversas vezes, evidencia e reitera o caráter *pessoal* da prestação de serviços, vejamos:

Art. 3º. Notário, ou tabelião, e o oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.

Pela simples leitura do artigo acima transcrito, percebemos claramente que a condição de profissionais, indicada no enunciado, nos remete inevitavelmente à pessoa física para o exercício da atividade a ser exercida.

Ainda em sede de argumentação do caráter *personalíssimo* dos serviços notariais e de registro, o artigo 14 da Lei n. 8.935/94 prescreve uma série de requisitos pessoais para o exercício dessa atividade, que transcrevemos:

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

I – habilitação em concurso público de provas e títulos;

II – nacionalidade brasileira;

III – capacidade civil;

IV – quitação com as obrigações eleitorais e militares;

V – diploma de bacharel em direito;

VI- verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.

Os requisitos constantes no artigo acima denotam, sem nenhuma margem de erro, a condição da *personalidade* com que os serviços de notas e de registro são prestados, bem como explicita a forma pela qual se opera a delegação das atividades: a delegação é outorgada pelo Poder Público em caráter pessoal; por via de consequência, podemos afirmar que os respectivos titulares devem possuir conhecimento intelectual específico e ser bacharel em direito e se submeterem ao concurso público, insistimos.

Indo mais além sobre a natureza pessoal dos serviços de notários e de registros, o artigo 21 da Lei 8.935/94 determina que o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é de *responsabilidade exclusiva* do respectivo titular, inclusive no que tange às despesas de custeio, investimento pessoal e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade dos serviços.

Na hipótese do titular contratar escreventes e auxiliares como empregados, conforme faculdade decorrente do artigo 20 da Lei n. 8.935/94, não descaracteriza a condição de trabalho pessoal porquanto os notários e de registros respondem pessoalmente pelos danos causados por eles aos terceiros tomadores dos serviços, de forma a ser a responsabilidade pessoal e objetiva. Isso porque, além do comando legal, o tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. Assim, no caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais e de registro, somente o tabelião e os oficiais de registro à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva para contar em processos judiciais.

Na esfera tributária, o tema ganha ainda maior relevância porquanto a responsabilidade de seus atos é pessoal também, conforme preconiza o artigo 134, I, do Código Tributário Nacional, ao enunciar que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de forem responsáveis os tabeliães,

escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Notemos que essa ordem é capaz de elucidar a questão quanto ao caráter pessoal do serviço prestado pelos notários e oficiais de registro. Tanto isso é verdade que as demais legislações tributárias conferem tratamento igualitário aos profissionais liberais como os médicos e advogados. O artigo 45 do Decreto n. 3.000/99 (RIR), por exemplo, indica que são tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, i.e., emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos. Mais adiante, ainda na legislação do imposto sobre a renda, em seu artigo 106, encontramos a tributação dos emolumentos e custas dos serventuários da Justiça na qualidade de profissionais autônomos, transcrevemos:

Art. 106. Está sujeito ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situados no exterior, rendimento que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (lei n. 7.713, de 1988, art. 8º, e lei n. 9.430, de 1998, art. 24 § 2º, inciso IV):

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

II – os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos e pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III – os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV – os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

Como podemos observar, os notários e registradores têm tratamento tributário de pessoa física para fins do pagamento da exigência do

Imposto sobre a Renda, sendo tributados como profissionais autônomos, na forma de recolhimentos mensais obrigatórios e à escrituração de livro-caixa.

Na esfera previdenciária, em última análise, o art. 9º do Decreto n. 3.048/99 também confere aos notários e registradores o tratamento de pessoa física, porquanto determinado está que eles sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais.

Portanto, ao passo do desenvolvimento do tema proposto, podemos dizer que o nosso sistema do direito positivo atribuiu aos notários e registradores a condição de prestador de serviço autônomo em que sua atividade é regulamentada por lei, tratando-se de profissional liberal que necessita de bacharelado em direito para habilitá-lo para o exercício de suas atividades, respondendo de forma pessoal pelos danos que venha a causar, tendo tratamento tributário e previdenciário na qualidade de pessoa física.

## **8. Conclusões**

Em que pese nossa Corte Suprema ter inclinado pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais e ter decidido também pelo regime de tributação geral, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, somos pela não tributação de tais serviços, já que os classificamos como *serviço público material*.

Na hipótese de aceitação da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, acreditamos que a única forma de compatibilizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal com as realidades social e jurídica é a admissão da tributação em regime especial fixo, porquanto (i) a ideia de lucro não afasta a natureza de trabalho realizado de forma pessoal e autônoma, (ii) a colaboração de substitutos e escreventes também não esvaziam o tratamento de profissional autônomo, (iii) os

emolumentos têm natureza de taxa, (iv) a responsabilidade pelos seus atos e empregados é objetiva e v) o tratamento jurídico do imposto sobre a renda e previdenciário é dado como pessoa física.

À frente de tantas evidências, não é crível o Fisco pretender tributá-los de forma distinta dos demais contribuintes de profissão legalmente regulamentada, que prestam serviços personalíssimos, como o caso dos médicos e advogados, e que tenham um regime especial de tributação fixa. Tal circunstância, além de ser incoerente com o sistema de direito positivo, fere o princípio da isonomia tributária.

## Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (coordenadores). *Comentários à Lei Complementar 116/03: de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.



\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CURADO, Fernando Dias Fleury e Robinson Sakiyama Barreirinhas. *Manual do ISS*. São Paulo: Método, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. *ISS na construção civil*. São Paulo: RBB, 1998.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

JUNIO, Cretella José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994. v. 9.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

## **Sites consultados**

Legislação: <http://www.planalto.gov.br>

Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.gov.br>

Superior Tribunal Federal: <http://www.stj.gov.br>

Prefeitura do Município de São Paulo: [//www.pmosp.gov.br](http://www.pmosp.gov.br)

