

# ISS nas Atividades de Registros Públicos, Cartorárias e Notariais: Pessoaalidade dos Serviços e Regime Especial de Tributação

Elias Kallás Filho

*Pós-doutor da Fundação São Francisco de Assis.*

Demétrius Amaral Beltrão

*Mestre e Doutorando em Direito Político e Econômico pela  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.*

## *Resumo*

O presente artigo pretende discutir a sistemática de recolhimento do ISS incidente sobre as atividades registrais, cartorárias e notariais, abordando o papel da legislação municipal à luz das normas gerais veiculadas pela lei complementar nacional tributária a que alude o artigo 146, III, da Constituição Federal e dos princípios orientadores do sistema constitucional tributário. Analisa o alcance da decisão do STF na ADI nº 3.089-2/DF, o caráter pessoal dos serviços cartorários e discute a base de cálculo do imposto incidente sobre eles.

*Palavras-chave:* tributação, imposto sobre serviços, serviços de registros públicos, cartorários e notariais, pessoaalidade, regime especial.

## *Abstract*

This article aims at discussing the collection systematic of ISS (Occupation tax) incurring upon registry and notary public activities by addressing the municipal legislation role as per the general rules conveyed by the national complementary tax law mentioned on article 146, III, of the Federal Constitution and the guiding principles of the taxation constitutional system. It analysis the scope of the STF decision on ADI nº 3.089-2/DF, the personal character of registry and notary public activities and discusses the tax basis incurring upon that service rendering.

*Keywords:* taxation, occupation tax, registry and notary public services, individual identity, special system.

## **1. Introdução**

A cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nas atividades cartorárias e registrais continua a ensejar controvérsias. Se foi superada, por meio da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 3.089-2/DF, a dúvida sobre a constitucionalidade da cobrança, permanece a polêmica acerca da sistemática pela qual tais serviços devam ser tributados: se a geral (tributação pelo preço do serviço), própria das empresas; ou a especial (tributação pela natureza do serviço), menos onerosa, aplicável quando os serviços são prestados sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte.

Com efeito, a legislação de diversos Municípios brasileiros contempla dispositivos específicos nesse sentido, o que tem motivado vários questionamentos: pode a legislação municipal, validamente, instituir sistemática especial de cobrança do ISS relativamente aos serviços prestados por cartorários e notários? Na omissão da lei municipal, tal sistemática pode ser deduzida diretamente da lei complementar veiculadora de “normas gerais em matéria de legislação tributária”? Caracteriza-se a personalidade nos serviços prestados pelos tabeliães? Qual o alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 3.089-2/DF relativamente a essas questões?

As associações de classe, de um lado, têm defendido a plena validade e aplicabilidade das normas municipais instituidoras do regime especial de tributação e têm até mesmo atuado politicamente junto aos Municípios que ainda não possuem normas desse tipo no sentido de que façam aprová-las. As Fazendas Municipais, de outro lado, esforçam-se para implementar a cobrança do imposto sobre o preço dos serviços, que lhes é mais rentável, muitas vezes pugnando pela invalidade ou pela inaplicabilidade da própria legislação municipal.

O presente artigo pretenderá, portanto, discutir a sistemática de recolhimento do ISS incidente sobre as atividades de registros públicos, cartorárias e notariais, analisando o papel da legislação municipal à luz das normas gerais veiculadas pela lei complementar nacional<sup>1</sup> tributária a que alude o artigo 146, III, da Constituição Federal e dos princípios orientadores do sistema constitucional tributário. Partirá, nesse sentido, de um breve panorama da legislação brasileira acerca do ISS, especialmente o Decreto-lei nº 406/1968 e a Lei Complementar nº 116/2003. Em seguida, serão destacados os principais pontos da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 3.089-2/DF, com o objetivo de limitar o alcance dessa decisão, de tal forma que se possa, finalmente, discutir a autonomia do legislador municipal no tratamento da matéria.

## 2. Breve Panorama da Legislação do ISS

O ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi introduzido no Direito brasileiro por ocasião da reforma tributária operada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965<sup>2</sup>, que alterou significativamente o sistema tributário estabelecido pela então vigente Constituição de 1946. Não se tratou, porém, da primeira tributação a alcançar atividades lucrativas consistentes em serviços, que já atraíam a incidência do antigo *imposto de indústrias e profissões*, do *imposto sobre*

<sup>1</sup> A expressão “lei complementar nacional” é empregada aqui na acepção apresentada por COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 96-108, designando uma ordem jurídica total ou nacional, apartada da legislação federal ordinária (ordem jurídica parcial) pelo *quorum* (forma) e em razão de seus conteúdos (fundo), os quais são sempre voltados para fins de complementação e atuação constitucional, sendo, por essa razão, veiculadas pela União com o intuito de uniformizar as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios que, juntas, formam a *ordem jurídica total*, sob o império da *Constituição*, fundamento do *Estado* e do *Direito*.

<sup>2</sup> “Artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18, de 1965: Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.”

*diversões públicas*<sup>3</sup> e também, em algumas atividades, do *imposto sobre vendas e consignações*<sup>4</sup>, todos extintos pela referida Emenda Constitucional. Daí por que, na expressão de Aliomar Baleeiro, o recém-criado Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, em comparação com o anterior Imposto de Indústrias e Profissões, era novo apenas no nome, como “vinho velho em pipa nova”<sup>5</sup>. Outros autores, por outro lado, como Manoel Lourenço dos Santos, viram-no como um imposto verdadeiramente novo, instituidor de tributação específica sobre as atividades de prestação de serviços<sup>6</sup>.

Complementando a previsão constitucional, a Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), veiculou o conceito de serviço para efeito de ISS<sup>7</sup>, definiu a hipótese de incidência, a base de cálculo<sup>8</sup> e o sujeito passivo do tributo<sup>9</sup>. No mesmo ano, pequenas alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 28 e pelo Ato Complementar nº 27 visaram aprimorar a redação dos dispositivos do CTN dedicados ao imposto sobre serviços, o que também ocorreu no ano seguinte, por meio de outros três Atos Complementares<sup>10</sup>.

O imposto foi mantido pela Constituição de 1967, que reiterou a competência dos municípios “para decretar impostos (...) sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar” (artigo 25, II).

A primeira grande reforma das normas aplicáveis ao ISS, portanto, veio em 31 de dezembro de 1968, com a edição do Decreto-lei nº 406, que revogou expressamente aquelas disposições do Código Tributário Nacional, com o objetivo de tornar mais simples e claras as regras do ISS. Uma das principais inovações introduzidas pelo referido Decreto-lei disse respeito ao próprio fato gerador do tributo, que passou a ser a prestação dos serviços constantes de uma lista anexa<sup>11</sup>, sistema vigente ainda hoje.

<sup>3</sup> A Constituição de 1946 outorgou competência para a instituição dos impostos (i) de indústrias e profissões e (ii) sobre diversões públicas, aos Municípios, respectivamente nos incisos III e IV do artigo 29.

<sup>4</sup> Os Estados detinham a competência privativa para a instituição do imposto sobre vendas e consignações (artigo 19, IV, da CF/1946).

<sup>5</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 484.

<sup>6</sup> Cf. SANTOS, Manoel Lourenço dos. *O sistema tributário brasileiro e a Emenda Constitucional nº 18*. Fortaleza: Tipografia Minerva, 1966, p. 50.

<sup>7</sup> “Artigo 71, § 1º da Lei 5.172, de 1966: § 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço: I - O fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais; II - A locação de bens móveis; III - A locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.”

<sup>8</sup> “Artigo 72, *caput* e inciso I da Lei 5.172, de 1966: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo: I - quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho.”

<sup>9</sup> “Artigo 73 da Lei 5.172, de 1966: Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.”

<sup>10</sup> Brasil. Atos Complementares nº 34, de 30 de janeiro; nº 35, de 28 de fevereiro; e nº 36, de 13 de março de 1967. Brasília, DF, publicado no *DÓU* de 14 de março de 1967.

<sup>11</sup> “Artigo 8 do Decreto-Lei nº 406, de 1968: O imposto, de competência de municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.”

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, manteve a estrutura básica do sistema tributário, inclusive do ISS<sup>12</sup>, mas introduziu uma restrição à competência dos Municípios relativamente ao imposto sobre serviços, na medida em que determinou a fixação das alíquotas máximas do imposto por lei complementar<sup>13</sup>, avocando parcela de competência que, em princípio, pertencia aos municípios.

Nos anos seguintes, novas alterações foram implementadas na legislação do ISS. A lista de serviços, por exemplo, passou dos 29 itens originalmente previstos para 66, depois 67 e, mais tarde, para 100 itens, que ampliaram e atualizaram o rol de serviços alcançados pelo imposto<sup>14</sup>.

O advento da Constituição de 1988 não alterou a sistemática do imposto sobre serviços, que continuou a cargo dos municípios, conforme estabeleceu o artigo 156, inciso IV, do texto original<sup>15</sup>. Foi reservada ao legislador complementar competência para fixar as alíquotas máximas do ISS, a exemplo da Constituição anterior, bem como para excluir da sua incidência a exportação de serviços para o exterior. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, incluiu na reserva de lei complementar a fixação também das alíquotas mínimas, bem como a definição sobre “a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Muito embora, como se percebe, o constituinte tenha restringido a competência dos Municípios, pois reservou ao legislador complementar atribuições que competiam aos entes locais, é evidente que essas avocações foram necessárias exatamente porque a competência, em princípio, é municipal, a qual, aliás, permanece para os demais temas não expressamente reservados à lei complementar.

Recepcionado com o *status* de lei complementar pela ordem constitucional de 1988, o Decreto-lei nº 406/1968 continuou vigente como o estatuto básico do ISS, papel no qual foi sucedido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Registre-se que a edição do novo estatuto, que estabeleceu uma lista composta por 193 subitens de serviços, não implicou a revogação total do antigo Decreto-lei, que ainda conserva diversos dispositivos em vigor. Além dos artigos 1º a 7º, que na verdade tratam do imposto sobre circulação de mercadorias, de com-

<sup>12</sup> “Artigo 24, *caput* e inciso II da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969: Compete aos municípios instituir impostos sobre: (...) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.”

<sup>13</sup> “Artigo 24, § 4, da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.”

<sup>14</sup> Tais ampliações da lista foram operadas, respectivamente, pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; pela Lei nº 7.192, de 5 de janeiro de 1984; e pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Em 1999, a Lei Complementar nº 100 ainda expandiria a lista para 101 itens. Saliente-se que nenhuma delas incluiu os serviços cartorários e notariais entre aqueles passíveis de tributação pelo ISS. Outros diplomas modificadores foram o Decreto-lei nº 932, de 10 de outubro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; e a Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983.

<sup>15</sup> Na atual redação, dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, trata-se do inciso III do artigo 156. Veja-se a redação do dispositivo constitucional: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

petência dos Estados, permanece vigente também o artigo 9º. Essa conclusão é amparada, em primeiro lugar, pela interpretação literal do artigo 10 da própria Lei Complementar nº 116/2003, que expressamente revoga os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei, deixando o artigo 9º, portanto, em pleno vigor. Além disso, a matéria constante deste dispositivo, especialmente no parágrafo 1º<sup>16</sup>, que, aliás, mais interessa ao presente estudo, não foi disciplinada pela nova lei, o que afasta inclusive a possibilidade de revogação tácita. A importância da norma jurídica veiculada por estes preceitos legais está em permitir a criação de uma sistemática especial de incidência do ISS, diferenciada da regra geral que prevê a cobrança mensal de um percentual sobre o preço dos serviços. Atento às peculiaridades de algumas atividades, principalmente aquelas muito dependentes do trabalho pessoal de uma ou mais pessoas, individualmente nomeadas, houve por bem o legislador autorizar a instituição de uma sistemática diferenciada, mais benéfica, de recolhimento do ISS, cujo cálculo deve se dar “por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes”.

Entre as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003, está a inclusão dos “serviços de registros públicos, cartorários e notariais” entre aqueles sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Historicamente, a legislação brasileira jamais contemplara, como fato gerador do ISS, os serviços prestados pelos oficiais de cartórios. Ocorre que, por vários anos, a jurisprudência dos tribunais brasileiros reputou inconstitucional o referido item da lista de serviços, por entender que os emolumentos cobrados pelos serviços cartorários possuem natureza jurídica de taxa estadual e, como tal, não poderiam ser tributados pelo Município, em respeito ao princípio da imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, *a*, da Constituição)<sup>17</sup>, o que culminou com a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089-2.

### 3. A Decisão do STF na ADI nº 3.089-2/DF

Foi, essencialmente, com o argumento de ofensa à imunidade recíproca dos entes federativos que a Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg) propôs ação direta de inconstitucionalidade tendo por alvo os itens 21 e 21.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que autorizam os Municípios brasileiros a exigirem o ISS sobre a prestação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais (ADI nº 3.089-2/DF). O voto do ministro Carlos Ayres Britto, inicialmente sorteado relator, foi no sentido da procedência da ação, com a declaração de inconstitucionalidade dos referidos itens da lista de serviços, por atentatórios da alínea *a* do inciso VI do artigo 150 da Constituição de 1988 (imunidade recíproca). Salientou o referido ministro que os serviços notariais e de registro são atividades próprias do Poder Público, porém obrigatoriamente exercidas em caráter privado (conforme determina o artigo 236 da Constituição),

<sup>16</sup> “Artigo 9, § 1º do Decreto-Lei nº 406/1968: § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

<sup>17</sup> Cite-se, como exemplo de reiterada jurisprudência, o julgado do STJ no Recurso Especial nº 1.012.491/GO, rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, j. em 19.2.2008, *DJ* de 26.3.2008.

sendo traspassada aos particulares por meio de delegação (e não pelos mecanismos contratuais da concessão ou da permissão). Ressaltou, ainda, que tal delegação somente pode recair sobre pessoa natural, nunca sobre pessoa jurídica; e exige prévia habilitação em concurso público de provas e títulos. Finalmente, consignou que os emolumentos das atividades notariais e de registro têm caráter tributário, especificamente de taxas, para concluir que tais serviços “escapam à incidência do ISSQN”.

O segundo a votar foi o ministro Sepúlveda Pertence, que divergiu do relator, por considerar que o fato de o exercício da atividade se dar em caráter privado afasta a incidência da imunidade recíproca. Além disso, observou que, se a tese de imunidade recíproca fosse levada às últimas consequências, não só os serviços, mas também a renda do cartório seria imune, com o que seria inconstitucional inclusive a incidência do imposto de renda sobre resultados auferidos pelas pessoas naturais que exploram tais atividades.

Após pedido de vista, o ministro Joaquim Barbosa também divergiu do relator, tendo seu voto recebido a adesão dos demais ministros presentes à sessão. Para ele, a tributação, a título de imposto sobre serviços, dos valores recebidos por particulares como contraprestação pelo exercício delegado de serviços notariais e de registro não viola o disposto no artigo 150, VI, *a*, da Constituição, porque “é coerente com as garantias federativas que a Constituição busca assegurar com o implemento da imunidade recíproca”. Esta somente se aplica, conforme salientou o ministro, quando o serviço é prestado pelo próprio ente político, não havendo que se falar em imunidade se é prestado por permissionários, concessionários ou delegatários. Sem prescindir das distinções entre permissão, concessão e delegação, considerou que nada há que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Se o prestador dos serviços apresenta capacidade contributiva e executa tal atividade com interesse econômico próprio, não há que se falar em imunidade.

Em sessão plenária do dia 13 de fevereiro de 2008, portanto, a ação direta foi julgada improcedente, restando confirmada a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e assentado o entendimento de que “as pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação”. Em outras palavras, decidiu o Supremo Tribunal Federal que é constitucional a incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, ficando os Municípios autorizados a cobrá-lo, desde que assim também disponha a legislação local.

A partir desse julgamento, entretanto, o Superior Tribunal de Justiça proferiu decisões no sentido de que o Supremo Tribunal Federal teria, “por imperativo lógico”, afastado a possibilidade de tributação fixa dos serviços cartorários, que somente poderiam ser tributados pela sistemática geral, própria das empresas privadas, em que o valor do tributo devido é alcançado por meio da operação matemática de multiplicação da alíquota pelo preço do serviço; jamais pela aplicação de uma alíquota fixa<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Cite-se, como exemplo, Recurso Especial nº 1.187.464/RS rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, j. em 1º.6.2010, *DJe* de 1º.7.2010.

Parece claro, porém, que em nenhum momento o Supremo Tribunal Federal decidiu pormenores da incidência tributária, não obrigou nem proibiu a adoção de regime especial, mesmo porque tais questões seriam estranhas ao objeto da ADI, que se limitou à verificação da compatibilidade entre os preceitos da Constituição brasileira e a inclusão dos serviços notariais e cartorários entre aqueles passíveis de tributação pelo ISS, resolvendo a antiga controvérsia doutrinária e jurisdicional<sup>19</sup>.

A interpretação acolhida naqueles julgados do Superior Tribunal de Justiça tem, entre seus principais pontos de ancoragem, trecho do voto do ministro Marco Aurélio, proferido no julgamento da referida ADI, em que ele rechaça a aplicação analógica da norma que assegura regime especial aos profissionais liberais. Consignou o ministro Marco Aurélio que “no tocante à base de incidência, descabe a analogia - profissionais liberais, Decreto nº 406/1968 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispendo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço”. Trata-se, como facilmente se percebe, de breve e tangencial alusão à regra de tributação especial dos profissionais liberais, cuja aplicação analógica em princípio se descarta, mas sem que a possibilidade de se instituir regime especial de tributação dos serviços cartorários fosse enfrentada. O fundamento central do voto do ministro Marco Aurélio, ademais, está no caráter privado com que são exercidos os serviços notariais e de registro, do que decorreria a possibilidade de incidência do ISS sem nenhuma ofensa ao artigo 150 da Constituição; e não, evidentemente, nos possíveis regimes de tributação.

A questão central discutida na ADI nº 3.089-2/DF foi: os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza? A resposta do Supremo Tribunal Federal, veiculada por decisão com eficácia *erga omnes*, foi afirmativa, do que resultou confirmada a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A possibilidade de concessão de benefícios fiscais, a implantação de diferentes regimes de tributação e os próprios limites da competência legislativa municipal são questões diversas, que não foram enfrentadas pela decisão do Supremo Tribunal Federal e sim formuladas a partir dela.

#### **4. Base de Cálculo do ISS Incidente sobre a Prestação de Serviços de Registros Públicos, Cartorários e Notariais**

Conforme já se mencionou, a legislação brasileira, a respeito do imposto sobre serviços, estabelece dois regimes de tributação: o geral, constante do *caput* do artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003; e o especial, constante dos parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/1968<sup>20</sup>. A sistemática geral esta-

<sup>19</sup> Este também é o entendimento de HARADA, Kiyoshi. *ISS. Base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores*. Disponível em <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/784.pdf>. Acesso em 16 de agosto de 2012.

<sup>20</sup> O Supremo Tribunal Federal entende que as regras que estabelecem a incidência do ISS sobre o profissional habilitado, exonerando a sociedade, foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, conforme Súmula nº 663: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição” (aprovada na sessão plenária de 24 de setembro de 2003).

belece uma exação mensal, cuja base de cálculo é o preço dos serviços e que tem por alíquota um percentual fixado pela lei de cada Município, observado o limite máximo de 5% (artigo 8º da LC nº 116/2003). A sistemática especial, por seu turno, não considera o preço, mas a natureza do serviço ou “outros fatores pertinentes”<sup>21</sup>, nos quais deve se pautar o legislador municipal para a especificação dos elementos materiais (e demais atributos dimensionáveis do aspecto material)<sup>22</sup> da hipótese de incidência.

O fundamento para a criação deste regime diferenciado e a chave para o enquadramento de cada contribuinte estão na constatação de que alguns serviços são prestados “sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”, com pessoalidade, conservando a marca individual de seus executores. É que nestes serviços, não obstante a finalidade econômica e a capacidade contributiva (sem as quais, obviamente, nenhuma tributação poderia existir), o elemento intelectual prepondera sobre o capital investido e a pessoa natural titular da atividade é imprescindível para o desenvolvimento dela, em razão de sua habilidade ou de sua habilitação. É nesta sistemática que se enquadram, por exemplo, os profissionais liberais, tais como os médicos, advogados e arquitetos, ainda quando se organizam em sociedade. E também, conforme melhor demonstrado abaixo, os oficiais de registros públicos, cartorários e notários.

O enquadramento na sistemática geral ou na sistemática especial de recolhimento do ISS, como se vê, não é uma escolha do legislador municipal. Ele decorre diretamente das normas gerais veiculadas pela lei complementar. Se o serviço é prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a sistemática deverá ser a especial; se não há pessoalidade na prestação dos serviços, a sistemática deverá ser a geral. O papel do legislador municipal, portanto, não está em definir o enquadramento num ou noutro regime de tributação, mas em acatar aquelas normas gerais editadas pela União e, no exercício da sua própria competência, fixar a(s) alíquota(s) mensal(is) do imposto, que será(ão) aplicada(s) sobre o preço dos serviços, no que concerne ao regime geral; e instituir a(s) base(s) de cálculo e a(s) alíquota(s), abandonando-se a forma usual de cálculo do imposto para exigir-lo segundo valores anuais, calculados em função de outros fatores que não o preço dos serviços, no que se refere ao especial.

Fica claro, portanto, que não há nenhum desprestígio ou usurpação de competência do legislador local. A ele caberá instituir o ISS no respectivo Município e definir a gravosidade da cobrança, tanto na sistemática geral, dentro da qual poderá fixar alíquota de até 5% sobre o preço dos diversos serviços tributáveis;

<sup>21</sup> Por exemplo, o concurso de colaboradores, o auxílio de outro profissional habilitado, a constituição de sociedade, o capital investido em equipamentos e instalações (...).

<sup>22</sup> A base de cálculo está efetiva e diretamente relacionada à materialidade da norma tributária, servindo de instrumento para dimensionar a grandeza econômica do fato tributado (o aspecto material da hipótese de incidência). Geraldo Ataliba refere-se à base impositiva como “uma perspectiva dimensionável do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” (cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 108). Sobre a relação da base de cálculo com o aspecto material da hipótese de incidência, cf. ainda SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 469; e BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 329.

como na sistemática especial, na qual será fixada base de cálculo que considere a natureza dos serviços (e não o preço deles), bem como alíquotas fixas ou variáveis. Estas, aliás, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, não precisarão ser idênticas para todos os serviços do regime especial, mas deverão resultar, necessariamente, em tributação mais branda do que a decorrente do regime geral<sup>23</sup>.

No que tange aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, portanto, a controvérsia está em saber se eles carregam o traço da pessoalidade, que atrairia a tributação pela sistemática especial, necessariamente abrandada; ou se mais se aproximariam de uma empresa, enquanto atividade econômica organizada para a prestação de serviços, o que ensejaria a tributação pela sistemática geral, mais gravosa.

## 5. Pessoalidade nos Serviços

No centro das discussões acerca da sistemática de recolhimento do imposto sobre serviços decorrentes das atividades notariais e de registro, coloca-se, pois, a investigação sobre o seu caráter pessoal. É que, como se disse, a prestação dos serviços mediante “trabalho pessoal do próprio contribuinte” é determinante, nos termos de lei complementar, para o enquadramento no regime especial de tributação pelo ISS. E, segundo nos parece, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais apresentam-se indubitavelmente marcados pela pessoalidade.

Assim se constata, em primeiro lugar, nas próprias características da delegação. Nos termos do artigo 236, *caput*, da Constituição Federal, “os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”. A este, acresça-se o disposto no artigo 3º da Lei nº 8.935/1994, que regulamenta o referido dispositivo constitucional, *in verbis*: “notário, ou tabelião, e 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” e o disposto no artigo 14 dessa mesma Lei, que, ao lançar os requisitos da delegação para o exercício da atividade notarial e de registro, evidencia o seu caráter personalíssimo, condicionando-a a características e méritos da pessoa natural que se pretende delegatária deles. Com efeito, exige-se habilitação em concurso público de provas e títulos; nacionalidade brasileira; capacidade civil; quitação com as obrigações eleitorais e militares; diploma de bacharel em Direito; e verificação de conduta condigna para o exercício da profissão. Acrescente-se que o prazo de delegação é determinado pela longevidade do delegatário, reforçando o seu caráter pessoal, uma vez que não poderá se estender para além do tempo de vida da pessoa natural que a recebeu, designando-se o substituto mais antigo, interinamente, somente até que se nomeie o sucessor, estando já vaga a serventia<sup>24</sup>. Nenhuma dessas características, aliás, é alterada pela existência de escreventes, auxiliares e oficiais substitutos, legalmente autorizados, cuja contratação é imprescindível à garantia

<sup>23</sup> Sobre a base de cálculo dos serviços notariais e de registro, e a menor oneração do trabalho pessoal, caracterizador do regime especial, cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 400-405.

<sup>24</sup> Conforme artigo 39 da Lei nº 8.934/1994.

de continuidade dos serviços públicos ali prestados<sup>25</sup>. Nas atividades notariais e de registro, a personalidade não implica dizer que o oficial tenha de se encarregar pessoalmente de todas as tarefas necessárias ao funcionamento da serventia. A personalidade diz respeito à atividade principal e, como será visto adiante, às responsabilidades dela decorrentes.

O regime de responsabilidades a que estão sujeitos os notários e registradores é também um claro indicativo da personalidade no exercício de suas funções. Nos termos do artigo 22 da Lei nº 8.935/1994, “os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos”. Com efeito, rigorosamente todos os atos praticados em determinada serventia carregam a marca individual de seu subscritor: o respectivo notário ou oficial de registros, que está integralmente sujeito a um regime pessoal de responsabilidade civil, administrativa, criminal e tributária, pelo qual responde, ilimitadamente, com todo o seu patrimônio pessoal, incluindo-se os bens havidos por herança e aqueles adquiridos com recursos provenientes de outras fontes<sup>26</sup>.

Por sua vez, a existência de finalidade lucrativa não repercute sobre o regime de tributação, porque definido em razão de critérios completamente diversos, nem permite equiparar a atividade cartorária a uma empresa, até porque tal equiparação haveria de atrair não apenas os ônus, mas também os bônus da empresariedade, como consequência do princípio da isonomia, que está à base do Direito brasileiro.

Finalmente, não se pode olvidar que o Fisco federal tributa os tabeliães como pessoa física, o que resulta em recolhimentos a título de imposto sobre a renda, por exemplo, consideravelmente mais elevados do que aqueles exigidos das pessoas jurídicas. Isso porque o tratamento tributário destinado aos delegados dos serviços notariais e registrais é o de pessoa física e a obrigatoriedade de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), não lhe confere condição de pessoa jurídica<sup>27</sup>. Seria, portanto, muito fácil perceber a incongruência, ou a verdadeira inconstitucionalidade, de enquadramentos discrepantes na tributação federal e municipal, mas que sempre resultam em vantagens ao Fisco,

<sup>25</sup> “Artigos 20 e 21 da Lei nº 8.934/1994: Art. 20. Os notários e os oficiais de registro poderão, para o desempenho de suas funções, contratar escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados, com remuneração livremente ajustada e sob o regime da legislação do trabalho. (...) § 3º Os escreventes poderão praticar somente os atos que o notário ou o oficial de registro autorizar. (...) Art. 21. O gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo-lhe estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços.”

<sup>26</sup> Sobre a responsabilidade pessoal dos titulares de cartórios, em razão da delegação dos serviços, cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabeu Abreu Machado; e LOBATO, Valter. “Base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços notariais e de registro público. Vigência e aplicação do parágrafo 1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 158. São Paulo, novembro de 2008, pp. 108-116.

<sup>27</sup> Cf. CAHALI, Francisco José. *Escrituras públicas*. São Paulo: RT, 2007, pp. 125-130.

com prejuízo do contribuinte<sup>28</sup>. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado lembram que, no caso dos profissionais liberais, como advogados, médicos ou contadores, é possível a constituição de sociedade (pessoa jurídica), como meio de abrandar a tributação sobre a renda, sem, contudo, afastar a tributação dos serviços pela sistemática especial. Já o notário e o registrador, que não têm a opção de se organizar em sociedade, seriam sempre tributados de forma mais gravosa, inclusive no que diz respeito ao imposto de renda e à previdência social.<sup>29</sup>

A pessoalidade, portanto, é uma característica essencial dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, que não é afetada pelo critério quantitativo ligado à receita da serventia, nem pela contratação de colaboradores. E é, necessariamente, a partir desta perspectiva que se deve analisar a incidência do ISS.

## 6. Considerações Finais

A retomada dos principais passos da evolução legislativa brasileira a respeito do imposto sobre serviços permite concluir que, paralelamente à Lei Complementar nº 116/2003, parte dos dispositivos do Decreto-lei nº 406/1968 permanece em pleno vigor, entre os quais merece destaque o parágrafo 1º de seu artigo 9º, que institui regime especial de cobrança do ISS, aplicável quando os serviços forem prestados mediante trabalho pessoal do próprio contribuinte. Neste caso, o imposto não pode ser calculado com base no preço dos serviços, mas, sim, na natureza deles (ou em outros fatores pertinentes), competindo ao legislador municipal, no exercício de sua competência em matéria tributária, editar a norma instituidora da exação em observância à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição e detalhada pelas normas gerais introduzidas pela União (artigo 146, III, *a*, da CF), indicando a(s) base(s) de cálculo e a(s) alíquota(s) aplicáveis aos beneficiários do regime especial. Sem a atuação do legislador local, não se viabiliza a cobrança do tributo.

No julgamento da ADI nº 3.089-2/DF, o Supremo Tribunal Federal confirmou a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a prestação dos serviços registrares, cartorários e notariais. Nada decidiu, todavia, a respeito do regime, geral ou especial, de tributação daqueles serviços, até porque se trata de questão estranha ao objeto da referida ação direta.

No regime geral, a base de cálculo do imposto é o preço dos serviços, sobre a qual incidirão alíquotas de até 5%, conforme estabelecer a legislação de cada município; no regime especial, caberá ao legislador municipal indicar base de cálculo que considere a natureza dos serviços (e não o preço deles), bem como alíquotas fixas ou variáveis que resultem em uma tributação mais branda. O enquadramento num ou noutro regime não é uma escolha do legislador local, pois

<sup>28</sup> Sobre a mesma questão de fundo, observe-se o julgado do STJ no Recurso Especial nº 262.972-RS, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. em 15.4.2002, *DJ* de 27.5.2002.

<sup>29</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. "A forma de calcular ISS incidente sobre a atividade de notas e registros públicos". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 160. São Paulo, janeiro de 2009, pp. 61-69.

obedece a critérios já estabelecidos nas normas gerais veiculadas pela lei complementar nacional tributária, segundo os quais a sistemática especial de pagamento do ISS aplica-se às hipóteses em que os serviços são prestados mediante trabalho pessoal do próprio contribuinte.

No que tange especificamente aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, parece clara a característica da pessoalidade, que se evidencia na forma e nos critérios de delegação por parte do Poder Público, no regime de responsabilidades do tabelião e no tratamento a que está submetido quanto a outras espécies tributárias, notadamente o imposto sobre a renda.

O ISS incidente sobre as atividades registras, cartorárias e notariais, portanto, deve obedecer ao regime especial de tributação constante do parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/1968, competindo ao legislador municipal definir a(s) base(s) de cálculo e a(s) alíquota(s) aplicáveis àquele regime, em razão da natureza dos serviços prestados ou de outros fatores pertinentes, mas nunca em razão do preço dos serviços, tendo por resultado uma tributação mais branda e simples, dada a pessoalidade de que se reveste a prestação dos serviços na hipótese proposta.