



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO  
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

**GILDENEZ TOMAZ PINTO**

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS  
SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E REGISTRAIS.**

**SOUSA - PB  
2007**

**GILDENEZ TOMAZ PINTO**

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS  
SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E REGISTRALIS.**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Jurídicas e Sociais do CCJS da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Jurídicas e Sociais.**

**Orientador: Profº. Dr. Anrafel de Medeiros Lustosa.**

**SOUSA - PB  
2007**

GILDENEZ TOMAZ PINTO

A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS SERVIÇOS  
CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E REGISTRAIS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em, \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Anrafel Medeiros Lustosa  
Orientador

---

Examinador(a)

---

Examinador(a)

Dedico,

A Deus, pelo amor incondicional revelado a cada instante, resplandecendo-me de luz divina durante toda essa trajetória.

A meus pais, por se constituírem diferentemente enquanto pessoas, igualmente belas e admiráveis em essência e, sobretudo, pelos estímulos que me impulsionaram a buscar vida nova a cada dia.

À Graziela, Walmislene e Wanessa que compõem a base do amor de irmandade.

Ao amor sincero que se aflorou em minha vida, Amanda, por sua amizade e companheirismo e por estar ao meu lado, apoiando-me, em todos os momentos.

Agradeço,

Especialmente a Deus pela oportunidade e privilégio que me foi concebido em compartilhar tamanha experiência e puder congratular com as pessoas que sempre acreditaram nesta realização, ao amigo Antonio Petrus pela enorme contribuição, ao professor Anrafel pela simpatia, presteza e auxílio às atividades concernentes à orientação, a minha namorada Amanda, pelo companheirismo e compreensão, os quais se fizeram sempre presentes, à família como um todo, por tolerar e entender a ausência e a todos que, de alguma forma, contribuíram para realização desse trabalho.

## RESUMO

Com a edição da Lei Complementar Nº 116/2003, foi instituída em sua lista anexa, nos itens 21 e 21.1, a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN sobre os serviços cartorários, notarias, registrais. A presente pesquisa tem como objetivo demonstrar a constitucionalidade da incidência do aludido imposto, vislumbrando, concomitantemente, caracteres gerais dos tributos e suas espécies. Legitima-se a escolha do tema pela seriedade e gravidade que o cinge, na medida em que o tema gera controvérsias doutrinárias relacionadas ao não atendimento aos pressupostos legais intitulados em lei complementar visando o fiel cumprimento tributário. Neste contexto, o presente trabalho se propôs a investigar a possibilidade ou não da incidência do ISSQN sobre os serviços de cartórios, revelando o critério da constitucionalidade. Para sua realização, utilizou-se o método comparativo por ter se confrontado, ao longo do trabalho, predominantemente, duas correntes divergentes acerca do tema. Com tal estudo, objetivou-se o esclarecimento da questão, bem como a indicação do posicionamento doutrinário que melhor se afeiçoa ao ordenamento tributário brasileiro. No tocante à divergência sobre o tema, parte da doutrina entende que não é possível a tributação via ISSQN sobre os serviços de cartórios tendo em vista o caráter público do serviço, portanto, isento de impostos. Isto porque a Constituição Federal de 1988 veda tal cobrança por meio do atendimento ao princípio da imunidade recíproca. Contudo, outra parte da doutrina - a qual afilia-se a maior parte dos relatores do Supremo Tribunal Federal na ADIN Nº 3089 - entende que os notários e registradores em geral, salvo exceções, se organizam e se estruturam sob regime de direito privado. Dessa forma, uma vez no desempenho das atividades delegadas, passam a prestar serviços sob sua conta e risco econômico, amealhando lucros ou suportando eventuais prejuízos. Analisando-se tais correntes, que possuem outros argumentos elencados no desenvolvimento, concluiu-se pela legalidade da cobrança do ISSQN nos serviços cartorários, não havendo nenhum impedimento à tributação das atividades elencadas nos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar 116/03 que são exercidos em caráter privado. Destarte, verificado o fato gerador do ISSQN que é a prestação do serviço, elencado na lista de serviços supracitada e o conseqüente lançamento, deve-se cobrar tal tributo como forma de cumprimento à lei. Tal conclusão esclarece a divergência acima mencionada e oferece ao campo tributário uma diretriz justa e legal a ser adotada.

**Palavras-chave: Impostos – ISSQN - Constitucionalidade**

## ABSTRACT

With the edition of the Complemented Law N° 116/2003, was instituted in his/her list encloses, in the items 21 and 21.1, the collection of the Tax On Services of Any Nature ISSQN on the services certioraris, you would notice, you register. To present research he/she has as I aim at demonstrate the constitutionality of the incidence of the mentioned tax, glimpsing, at the same time, general characters of the tributes and their species. The choice of the theme is legitimated by the seriousness and gravity that it girds him/it, in the measure in that the theme generates doctrinaire controversies related to the non service to the legal pessupost entitled in complementally law seeking the fil tax execution. In this context, the present work if it proposed to investigate the possibility or not of the incidence of ISSQN on the services of registry offices, revealing the criterion of the constitutionality. For his/her accomplishment, the comparative method was used by having if confronted, along the work, predominantly, two divergent currents concerning the theme. With such a study, the explanation of the subject was aimed at, as well as the indication of the positioning doctrinaire that better becomes fond to the Brazilian tax ordenament. Concerning the divergence on the theme, it leaves of the doctrine understands that it is not possible the taxation through ISSQN on the services of registry offices tends in view the public character of the service, therefore, exempt of imposed. This because the Federal Constitution of 88 bans such collection through the service to the beginning of the reciprocal immunity. However, other part of the doctrine - which affiliates most of the reporters of Federal Supreme court in ADIN N° 3089 - he/she understands that the notaries and registrars in general, except for exceptions, they are organized and they are structured under regime of private right. In that way, once in the acting of the vicarial activities, they start to render services under his/her bill and economical risk, bargaining profits or supporting eventual damages. Being analyzed such currents, that you/they possess other arguments contends in the development, it was concluded by the legality of the collection of ISSQN in the services certioraris, not having any impediment to the taxation of the activities contends in the items 21 and 21.1 of the enclosed list to the Complemented Law 116/03 that are exercised in private character. Like this, verified the generating fact of ISSQN that is the installment of the service, contends in the foregoing list of services and the consequent release, such tribute should be collected as execution form to the law. Such conclusion explains the divergence above mentioned and he/she offers to the tax field a fair and legal guideline to be adopted.

Word-key: Taxes - ISSQN – Constitutionality.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 CARACTERES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	14
1.1 Origem do ISSQN .....	14
1.2 O ISS antes da Constituição de 1988.....	15
1.3 O ISS a partir da Constituição de 1988.....	17
CAPÍTULO 2 TRIBUTOS.....	20
2.1 Definição de Tributos.....	20
2.2 Natureza Jurídica .....	21
2.3 Espécies.....	22
2.3.1 Impostos.....	22
2.3.2 Taxas.....	24
2.3.2.1 Taxa de Prestação de Serviços.....	25
2.3.2.2 Taxa de Poder de Polícia.....	27
2.3.3 Contribuição de Melhoria.....	28
2.3.4 Empréstimo Compulsório.....	30
2.3.5 Contribuições sociais.....	32
CAPÍTULO 3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	34
3.1 Conceito e competência.....	34
3.2 Fato gerador.....	35
3.3 Local de incidência.....	36
3.4. Medidas judiciais no caso de incidência.....	39
3.4.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade.....	40
3.4.2 Do cabimento do mandado de segurança.....	41
3.4.3. Da possibilidade da antecipação da tutela.....	42
CAPÍTULO 4 A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SOBRE OS SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAS E REGISTRAS.....	46
4.1 Posicionamentos doutrinários.....	46
4.2 Emolumentos e Taxas.....	48
4.2.1 Natureza jurídica dos emolumentos.....	50
4.3 Serviços Públicos.....	51
4.3.1 Determinação Constitucional.....	52
4.3.2 Delegação do serviço público.....	52
4.3.3 Serviços Públicos Específicos e Divisíveis.....	54
4.4 Ações Diretas de Inconstitucionalidade.....	55

4.4.1 Posicionamentos contrários a ADIN 3089.....	58
4.5 Atual posicionamento do SFT.....	60

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
---------------------------	----

REFERÊNCIAS.....	68
------------------	----

## INTRODUÇÃO

A competência municipal para instituição do ISSQN está prevista no art. 156, III, da Constituição Federal que, no entanto, em seu art. 146 incumbiu à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Carta Magna, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. É nesta seara que o presente trabalho cuidará da análise da Lei Complementar 116/03 que trata da incidência do ISSQN, especificamente dos itens 21 e 21.1 da referida lei por elencar como passíveis de tributação via ISSQN os serviços cartorários, notariais e registrais. Para que melhor se compreenda o objeto deste estudo, é de se ressaltar que para a incidência deste imposto é necessário o preenchimento de alguns requisitos, quais sejam, regulamentação municipal do fato gerador, do sujeito passivo, da base de cálculo e local de incidência. O primeiro elemento revela a necessidade de haver, por parte do município, a adoção da Lei Complementar 116/03. Porém, o legislador municipal tem de acompanhá-la como norma geral, podendo inserir mudanças de características nitidamente locais, mas que não se oponham aos preceitos básicos lá inseridos. Instituídos as regras de incidência casuísticas de outras prestações de serviços analógicas as existentes as encontradas na lista anexa à lei complementar. O sujeito passivo do imposto em questão será o contribuinte, ou seja, o prestador do serviço. Para fins de contabilizar o valor a ser pago pelo prestador do serviço, leva-se em consideração na base de cálculo o preço do serviço que, segundo a lei complementar supracitada, varia entre a alíquota mínima de 2% ao máximo de 5%. Quanto ao local de incidência, considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, do art. 3º da LC 116/03. Quando se identificam estes elementos, diz-se estar diante da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). É neste

contexto que se buscará investigar sobre a constitucionalidade ou não de tal incidência sobre os itens 21 e 21.1 da lista anexa à LC 116/03 e, em sendo legal, quais os pontos de maior relevância no que concerne aos princípios constitucionais e fatores econômicos locais.

A incidência do ISSQN sobre os serviços cartorários, registrais e notarias vem sendo cada vez mais discutida pela comunidade jurídica tributária pelas conseqüências práticas que enseja e por conter diversas celeumas. Destarte, embora o presente estudo não pretenda rematar a discussão, buscar-se-á esclarecer as divergências existentes na doutrina e indicar o posicionamento que melhor se afeiçoa ao ordenamento jurídico tributário brasileiro, prestando, por conseguinte, relevante contribuição à comunidade acadêmica. Para consecução dos objetivos traçados, analisar-se-ão, ao longo do trabalho, diversos assuntos relacionados ao tema.

Parte da doutrina – a qual se filia o tributarista Harada (2007) - entende que não ser possível a incidência do ISSQN sobre os serviços de cartórios, uma vez que para a devida tributação necessitaria de um "preço" pela sua prestação, pois de acordo com o art. 7º da referida legislação a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, o que não ocorre, segundo esta corrente, pois a mesma defende ser a natureza dos emolumentos uma espécie de taxa, desfigurando, assim, a base de cálculo específica do tributo. Nesta linha de raciocínio, tal tributação fere o princípio da imunidade recíproca, o qual reza ser vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Contudo, outros entendem que, diante da cediça jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os notários e registradores em geral, salvo exceções, se organizam e se estruturam sob regime de direito privado. Isto porque, uma vez no desempenho das atividades delegadas, passam a prestar serviços sob sua conta e risco econômico, amealhando lucros ou suportando eventuais prejuízos.

Levando em consideração a divergência acima exposta e o iminente

posicionamento favorável do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade do aludido imposto, é que o aludido estudo se torna relevante. Após divergentes entendimentos prestados por Tribunais de Justiças de estados como o de Santa Catarina e de ter chegado ao Superior Tribunal de Justiça, a Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg) impetrou ação declaratória de inconstitucionalidade (ADIN) 3089 a fim de ver cerceada a atuação do ISSQN nos serviços de cartórios. De outro lado, desponta-se uma doutrina na qual se filia o Ministro do STF Joaquim Barbosa que defende a incidência do ISSQN nestas atividades e que, inclusive, passa a ser maioria na Suprema Corte deste País. Desta forma, urge o aprofundamento na matéria em foco a fim de que, dependendo da conclusão a que se chegue sobre a possibilidade ou não da tributação via ISSQN dos serviços cartorários, notariais e registrais, torne-se possível delimitar o campo de atuação deste imposto, bem como de seguir os preceitos constitucionais tributários.

Para realização do trabalho que se seguirá, utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica e a consulta ao ordenamento jurídico vigente no País. Quanto ao primeiro recurso a ser utilizado, verificar-se-á o posicionamento de diversos autores acerca do assunto. O método comparativo predominará, uma vez que se confrontarão correntes doutrinárias diametralmente opostas no que concerne à possibilidade da tributação através do ISSQN dos itens 21 e 21.1 da LC 116/03.

Visando uma melhor sistematização do estudo, dividir-se-á o trabalho em quatro capítulos, todos apresentando temas imprescindíveis à compreensão do assunto abordado.

No primeiro capítulo, apresentar-se-á caracteres gerais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o conceito e a classificação deste, bem como sua evolução antes e posteriormente a atual Constituição Federal. Os referidos temas são de suma importância para o entendimento da organização dos serviços e, conseqüentemente, o porquê da incidência de um imposto sobre determinadas atividades.

No segundo capítulo, discorrer-se-á a respeito dos tributos de forma genérica, vislumbrando definição, natureza jurídica, bem com suas espécies. Tal abordagem se faz necessária para preservação da conformidade dos impostos com a lei e com os princípios constitucionais. Observar-se-á que o imposto é uma espécie de tributo não vinculado e que o mesmo somente poderá ser instituído por lei. Será abordada ainda neste capítulo a doutrina dominante que elenca como sendo cinco as espécies de tributos, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsório e contribuições sociais. Sobre cada um deles haverá exposição clara e objetiva, em especial sobre taxa de poder de polícia e taxa de prestação de serviços.

No terceiro capítulo, analisar-se-á especificamente o conceito e a competência do ISSQN no tocante as suas características gerais, destacando seus elementos e atributos. Em seguida, tratar-se-á de outro tema de grande relevância para o presente trabalho, qual seja, o fato gerador do referido imposto, onde será enfocada a nova concepção de incidência do tributo, bem como o local que o mesmo deverá incidir. Encerrando este capítulo, abordar-se-á aspectos relativos às medidas judiciais cabíveis no caso de incidência do ISSQN nos serviços de cartórios.

No quarto capítulo, que tratará do cerne da investigação proposta neste trabalho, serão demonstradas as correntes doutrinárias que estudam a constitucionalidade ou não da tributação via ISSQN nos serviços cartorários, notariais e registrais, ressaltando, inclusive, o posicionamento adotado em alguns estados. Questões novas trazidas pela doutrina também serão abordadas como a incidência do ISSQN nos serviços do item 21 e 21.1 da Lei Complementar 116/03. Tratar-se-á também dos emolumentos e taxas e posicionamento do STF sobre essa questão, bem como da natureza jurídica dos emolumentos remuneratórios dos atos notarias e, por fim, o conteúdo das ações diretas de inconstitucionalidade, em especial a ADIN 3089 e, por fim, os posicionamentos favoráveis e contrários a presente ação.

## CAPÍTULO 1 CARACTERES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Considerando que o presente trabalho analisará a possibilidade de incidência do ISSQN sobre os serviços notariais, registrais e cartorários, ou seja, sobre a constitucionalidade ou não dos itens 21 e 21.1 da LC 116/2003 – lei complementar que traz o rol dos serviços passíveis de tributação via ISSQN - indispensável se faz, inicialmente, tecer algumas considerações acerca da origem do referido imposto, sobre suas funções, bem como caracteres mais relevantes para este estudo concernentes a esta espécie de tributo.

### 1.1 Origem do ISSQN

Havia, por volta de meados do século XX, uma constante preocupação dos Estados modernos no que tange a cumulatividade de impostos. Como forma de substituir o imposto geral sobre o volume de vendas, criou-se o ISSQN que o substituiria por um imposto sobre o valor acrescido, ou seja, não-cumulativo, que consiste em aplicar aos bens e serviços, um imposto geral sobre a circulação, exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações que intervenham no processo de distribuição e circulação. Surgiu, assim, o ISSQN, diante dos esforços visando o combate aos efeitos econômicos do imposto sobre o volume de vendas e com a concepção econômica de serviço, como bem vendido isto é, como produto.

Segundo Ribeiro de Moraes (2001, p. 695):

O ISSQN é obra do sexto decênio do século XX, embora a idéia de um imposto sobre o valor agregado possa ser atribuída a autores de épocas anteriores. O imposto examinado foi difundido com a aceitação do sistema fiscal da Comunidade Econômica Européia (CEE), onerando a venda de bens materiais (mercadorias) e de bens materiais (serviços), que o recomendou e ofereceu aos países associados (e ao mundo) suas características essenciais através de duas Diretrizes do Conselho da Comunidade Européia, baixadas em 11-04-1967.

Após este acontecimento, vários países adotaram o imposto em questão através de única lei, onerando a venda de mercadorias e a venda de (prestação) de serviços. Tal ocorreu na França (1966), Dinamarca (1967), República Federal Alemã (1967), Holanda (1968), Bélgica (1969), Luxemburgo (1969), Itália (1971) e em outros países.

Em 1965, de forma diferente, o Brasil resolveu por bem onerar essas vendas de bens materiais e de bens imateriais através de dois impostos diferentes: o ICM (mais tarde IMCS), conforme exposição no próximo tópico adiante, e o ISSQN, atribuindo competência tributária a duas entidades políticas diferentes, dando-lhes legislação e denominação específica para cada um dos tributos. Desta forma, segundo Ribeiro de Moraes (2001), O ISSQN e o ICM foram fixados pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, arts. 12 e 15 e a partir de então eram expedidas a legislação complementar e as leis ordinárias municipais.

## 1.2 O ISS antes da Constituição de 1988

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foi adotado no Brasil com a vigência da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, por meio do seguinte dispositivo:

Art. 15 – Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.  
Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

O mencionado artigo 12 era o que instituía o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores (ICM), de competência dos Estados. Dessa forma, o parágrafo único do art. 15 dispunha que lei complementar estabeleceria critérios para distinguir fatos geradores de ISS ou de ICM, com o intuito, assim, de apaziguar possíveis conflitos de interpretação entre os dois impostos.

A Constituição de 1967 confirmou a competência municipal em relação ao ISS,

nos termos do “art. 25 Compete aos Municípios decretar impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

Havia, portanto, a necessidade de uma lei complementar para definir quais os serviços que deveriam ser submetidos ao ISS.

Deste modo, um ano depois da promulgação da Constituição de 1967, fora sancionado o Decreto-lei nº 406, de 31/1/1968, na qualidade de lei complementar, estabelecendo normas gerais sobre o ISS e o ICM, disciplinando os elementos essenciais de tributação e anexando uma lista de serviços, composta de 29 itens, que seriam incidentes do ISS.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/1969, manteve basicamente a definição do imposto:

Art. 24 – Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. (...) § 4º - Lei Complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

A lei complementar passou, portanto, a ter mais uma atribuição: fixar as alíquotas máximas do ISS.

Oito anos depois, em 1987, uma nova lei complementar, a de nº 56, aprovou nova lista de serviços alcançados pelo ISS, com 100 itens. Apesar do razoável tempo transcorrido desde a sua edição e da discussão sobre sua legalidade, a lista de serviços veiculada por esta lei vem sendo observada pela maioria dos municípios brasileiros. A questão já foi submetida ao Supremo Tribunal Federal, que se absteve de julgar o seu mérito, alegando ausência de comprovação, no processo, da inobservância da regra constitucional de maioria absoluta.

A ementa do STF foi a seguinte:

“Ementa: Constitucional. Tributário. ISS. Lei Complementar nº 56/87. Inconstitucional Formal”.

“I – Alegação de inconstitucionalidade formal da Lei Complementar nº 56, de 1987. Inexistência, nos autos, de cópia do processo de votação da referida lei, tendo o acórdão recorrido deixado claro que não se comprovou o não cumprimento de questão regimental na votação”.

“II – RE inadmitido. Agravo não provido” (Relator Min. Carlos Velloso, j.16.12.1997, DJU de 6.3.1998, p. 11).

### 1.3 O ISS a partir da Constituição de 1988

Na Constituição de 1988, o ISS continuou com a mesma denominação: imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Os termos da Constituição Federal 1988 são os seguintes:

Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. § 4º - Cabe à lei complementar: I – Fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV; II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o Exterior.

A Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/93, que suprimiu o imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos – IVVC, reordenou o artigo citado, transferindo o ISS para o inciso III, sem afetar o conteúdo deste imposto.

Na comparação dos termos da Constituição vigente com os das anteriores, verifica-se uma importante mudança. A expressão antiga e tradicionalmente usada de “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados”, o que dava ao ISS um sentido de natureza residual, de resto, “o que sobrar pertence ao ISS”, foi substituída por “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. O inciso II refere-se a serviços de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, ou seja, estes serviços passaram a ser a única exceção do alcance do ISS. Assim sendo, a lei complementar pode incluir qualquer tipo de serviço (exceto transporte não circunscrito ao território municipal e comunicação), não se limitando

às competências tributárias da União e dos Estados.

Em 1999, foi aprovada a Lei Complementar nº 100, instituindo mais um item na lista de serviços, passando, assim, para 101 itens no total. O serviço acrescentado foi o de “exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio”.

Em 2002, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 37, alterando a redação do § 3º do art. 156 da Constitucional Federal, para a seguinte:

“§ 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A EC nº 37 acrescentou, ainda:

Art. 3º - O Ato das Disposições Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos 84, 85, 86, 87 e 88:

(...)

Art. 88 – Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Determinava-se, assim, uma alíquota mínima provisória de 2%, enquanto não surgisse lei complementar que disciplinasse a matéria.

No Brasil o ISS tem por objeto a prestação de serviços, tomando-se este vocábulo em sua concepção econômica. Desde o início, o legislador considerou serviço diversas operações, não apenas o fornecimento de trabalho, mas também a locação de bens móveis e a cessão de direitos. Qualquer definição de serviço dá margem a discussões sobre que tipo de serviços seria tributado pelo ISS ou não.

Por essa razão o legislador elaborou uma lista dos serviços sujeitos ao ISS. A referida é a Lista de Serviços anexa a Lei nº 116/2003.

Findo este primeiro capítulo, foi possível a observação das principais nuances sobre o ISSQN, o que permitirá que se compreenda a razão pela qual a incidência do referido imposto é tão questionada em alguns serviços que a Lei Complementar cita e, em especial, objeto de estudo no capítulo 4, os itens 21 e 21.1 que trás como passíveis de cobrança os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

## CAPÍTULO 2 TRIBUTOS

O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina majoritária inclui em sua definição o traço peculiar da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude de seu poder de império. Entretanto, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição do que seja tributo está normatizada no Código Tributário Nacional.

### 2.1 Definição de Tributos

Pela definição dada pelo art. 3º do CTN “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Por este conceito podem-se extrair alguns pontos de extrema relevância. No que tange a tributo é toda “prestação”, revela-se o objeto da obrigação tributária que é o ato de prestar, ou seja, realizar o pagamento; o caráter pecúnia significa dinheiro. Assim, tributo é, em regra, uma prestação em dinheiro; sobre a compulsoriedade, trata-se da obrigatoriedade e traço primordial do tributo. Não existe uma facultatividade. Em se tratando de moeda, tem-se que em regra o tributo deve ser pago em dinheiro – moeda corrente no País. Porém, nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta o Código tributário Nacional. O ordenamento legal vigente no Brasil desconhece tributo *in natura* e tributo *in labore*; Sobre a licitude do ato o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência é sempre ato lícito; A instituição em lei do tributo é obrigação *ex lege* contrapondo-se a

obrigação *ex voluntate*. Tributo só pode nascer da lei. As obrigações contratuais não podem ser opostas às obrigações tributárias.

## 2.2 Natureza Jurídica

Como o tributo comporta várias espécies enumeradas em seu art. 5º, prescreve o CTN no seu art. 4º:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Bem como reza a citada, o Código trouxe maior segurança aos contribuintes, à medida que invalidou as costumeiras tentativas do poder público de criar exações fiscais baseadas em rotulagens e com vinculação do produto de suas arrecadações a determinados órgãos, fundos e serviços.

Segundo a lição de Harada (2006, p. 331):

Antes do advento do CTN, verdadeiros impostos inominados eram instituídos e cobrados com o nome de taxas das mais diferentes denominações, como taxas de eletrificação rural, taxas de bombeiros, taxas de reaparelhamento de instalações portuárias etc.

Como taxa é um tributo vinculado à atuação estatal, inexistente esta não se pode cogitar de taxa, mas de imposto, que é uma exação fiscal desvinculada de qualquer atuação estatal. Para que seja contatada a existência ou não da atuação do poder público tributante, faz-se necessário o exame do fato gerador da obrigação tributária. Desta maneira, permite-se desmascarar certos impostos denominados de taxas, para fugir da rígida discriminação constitucional de impostos.

## 2.3 Espécies de Tributos

De acordo com a Constituição Federal, em seu art. 145, a União, o DF e os Municípios poderão instituir: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Isto é o que defende a corrente clássica e minoritária da divisão tripartite dos tributos, por negarem o caráter de tributo ao empréstimo compulsório e as contribuições sociais, denominando-as de contribuições parafiscais.

Entretanto, entende a corrente majoritária que a matéria deve ser analisada à luz do Sistema Tributário vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise, extrapolando o Capítulo I do Título VI da CF (arts. 145 a 162), visto que, aqueles princípios encontram-se espalhados por toda a Constituição. Assim, não existem apenas esses três tributos, mas outros, que decorrem duma interpretação sistemática da CF.

Marcelo Alexandrino & Vicente Paulo, apud Prof. William Fracalossi on line<sup>1</sup>:

Esse entendimento do STF, sobre serem cinco as espécies tributárias integrantes de nosso ordenamento, decorrente do delineamento do Sistema Tributário Nacional na CF/88, não prejudica a definição de tributo constante do art. 3º do CTN, definição essa considerada tecnicamente excelente inclusive pelo próprio Tribunal.

Daí observa-se que para a doutrina dominante e para o Supremo Tribunal Federal, cinco são as espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsório e contribuições sociais.

### 2.3.1 Impostos

De acordo com o art. 145, I, da Constituição Federal, são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu

---

<sup>1</sup> [www.resumosconcursos.hpg.com.br](http://www.resumosconcursos.hpg.com.br)

fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre, dessa forma, representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Ainda de acordo com o art. 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

De outra maneira, os impostos são tributos não vinculados à existência de uma atividade específica que justifique a sua cobrança por parte do Estado, ou seja, é o tributo menos retributivo, pois não pressupõe uma contraprestação do Estado, tornando-se uma pura e simples captação de riqueza para o Tesouro Público.

Os impostos, tributos não vinculados, de acordo com a Constituição do Brasil, são da competência exclusiva de cada um dos entes tributantes brasileiros: existem os impostos federais (exclusivo da União), os impostos estaduais (exclusivos de cada Estado e do Distrito Federal) e os impostos municipais (exclusivos de cada Município e do Distrito Federal).

Como forma de classificação, a doutrina traz como tipos de impostos os diretos e indiretos. Quanto àqueles, pode-se afirmar que são os impostos em que não há repercussão econômica do encargo tributário, ou seja, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Acrescenta ainda Harada (2006, p. 332):

Outra classificação lembrada pelos estudiosos é a que divide os impostos em pessoais e reais. Os primeiros levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Os impostos reais – os de natureza real seria a expressão mais adequada – são aquelas decretadas sob a condição única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

Chame-se atenção ao fato de que após o advento da Súmula 539 do STF,

desencadeou-se um movimento de paulatina personalização do imposto de natureza real, acabando por eliminar a nitidez da divisão dos impostos em pessoais e reais.

Os impostos, por fim, podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. O imposto fixo, também conhecido como imposto de alíquota fixa é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada, normalmente quantidade certa de UFM, UFESP ou UFIR.

Sessak Júnior<sup>2</sup> dá a seguinte explicação a respeito do assunto:

O imposto fixo tem o seu montante estabelecido por lei, não levando em consideração nenhum fator indicativo da capacidade econômica do contribuinte. Exemplo: na cidade de Nossa Senhora da Causa Perdida, todos os profissionais autônomos da área de saúde devem pagar, anualmente, 100 UFIR's de ISS para a Prefeitura.

O imposto proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável. Em regra todos os impostos do Brasil são proporcionais, com exceção do ISS para profissionais autônomos (fixo) e do IR para Pessoa Física (progressivo). Neste, é que se exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. É o caso do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), com duas alíquotas diferentes aplicadas em função da faixa de rendimentos do contribuinte.

### 2.3.2 Taxas

No ordenamento tributário nacional, taxa é o tributo de definição mais complexa. Em primeiro lugar, ao contrário do Imposto, o fato gerador da taxa está vinculado a uma atividade estatal específica, tratando-se, portanto, de um tributo vinculado à prestação de um serviço público, do mesmo modo que a Contribuição de Melhoria. Em segundo lugar, a atividade estatal específica, que daria direito à cobrança de taxa, não poderia estar relacionada

---

<sup>2</sup> Direito Tributário, Concursos na Área Fiscal, 12ª Edição

entre os chamados serviços essenciais que obrigatoriamente devem ser prestados pelo Poder Público. Ou seja, a receita originária dos impostos cuidaria de atender os serviços essenciais, enquanto as taxas custeariam os serviços públicos não essenciais ao conjunto da população. Desse raciocínio derivam imensas dificuldades conceituais.

Assim, taxas de polícia e de serviços (art. 145, II, da CF) são tributos vinculados à atuação estatal através do exercício do poder de polícia ou prestação do serviço público específico e divisível. Basta que o serviço esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória a sua utilização.

#### 2.3.2.1 Taxa de Prestação de Serviços

Em meio às dificuldades de conceituar e definir serviços públicos, a doutrina tributária optou por partir de outras premissas, na conceituação de taxa. A Constituição Federal permite aos entes políticos a instituição de taxas “pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, II). As taxas são classificadas como tributos vinculados, haja vista o critério material de a hipótese tributária referir-se a uma atividade estatal. Segundo Ataliba apud (Tauil, 2003, p. 112), para diferenciá-las das Contribuições, a atuação estatal descrita tem direta e imediata relação com o contribuinte. Por conseguinte, as Contribuições não teriam relação direta e imediata com o contribuinte, daí surgiu a idéia de transformar a Taxa de Iluminação Pública em Contribuição.

A prestação do serviço público, conforme mais adiante num tópico do capítulo 4, constitui uma atribuição privativa do Estado, podendo ser desempenhada por particular quando há sua regular delegação. Mas, para haver a taxa pela prestação de serviço público, faz-se necessário que essa atividade estatal esteja devidamente prevista em lei.

A legalidade administrativa determina que a administração pública somente pode fazer aquilo que a lei lhe autorizar. Na ausência de norma jurídica legal que determine o serviço público a ser prestado, tal atividade fica impossibilitada. A Constituição estabelece um rol de serviços públicos, discriminando as competências legislativas para sua instituição e, por conseguinte, as competências administrativas para sua prestação.

Novamente esclarece Ataliba apud (Tauil, 2003, p. 112):

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas (como há, pelo contrário, no que respeita a impostos), porque a hipótese de incidência da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia ou prestação de serviço público). A pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre sua atividade e colocar essa atuação no núcleo da hipótese de incidência de taxa sua.

A hipótese das normas jurídica pode selecionar eventos que já foram objeto de consideração por outras normas jurídicas, ou mesmo condutas já qualificadas pelo direito positivo. O que a hipótese tributária da taxa pela prestação de serviço público realiza é a descrição de um comportamento do contribuinte que tem direta referência com uma outra relação jurídica, entre o mesmo e o Estado: a relação jurídica de serviço público.

Tal como a relação jurídica tributária, a relação jurídica de serviço público surge quando configurado um fato jurídico. Como este vínculo jurídico integra o critério material da taxa pela prestação de serviço público, a instituição do tributo sob análise fica prejudicada, caso ausente a norma jurídica que viabilize essa atuação estatal. É possível ainda, lembra Barbalho Leite apud Tauil (2003, p. 113), que ambas as normas jurídicas, a que determina a prestação do serviço público e a norma instituidora da taxa sejam veiculadas numa mesma lei.

Seguindo a lição de Ataliba apud Tauil (2003, p. 113):

(...) no caso da taxa, a Constituição está impondo duas exigências: uma que haja o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos, primeira exigência; segunda exigência, que haja uma lei dizendo que essas atividades do Estado ensejam a incidência de tributos. Então, duas leis, uma administrativa de polícia ou de serviços públicos e uma tributária, qualificando esses fatos para o efeito de fazerem nascer

obrigações tributárias. Também aqui é perfeita a fidelidade do texto constitucional às melhores propostas da ciência jurídica.

A competência para instituir a taxa será da pessoa política a qual foi constitucionalmente designado o desempenho da atividade estatal configurada no critério material da hipótese tributária sob análise.

### 2.3.2.2 Taxa de Poder de Polícia

A taxa pelo exercício do poder de polícia tem no próprio exercício o seu fundamento, impondo-se, no entanto, que se constitua em uma atividade diretamente vinculada ao contribuinte. É curial que o exercício do poder de polícia deve ser regular, assim considerado quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio do poder.

Tauil (2003, p. 11) assim dispõe os requisitos para que seja caracterizada a taxa de polícia:

- um poder de polícia utilizado, legislado. Um poder de polícia 'em si e por si', inerente a toda administração pública, não pode dar lugar à taxa. A taxa não pode ser devida meramente pela competência que o Poder Público possui para legislar relativamente ao seu poder de polícia, inerente a todo Poder Público. Mister se faz, para tal, a utilização desse poder de polícia;
- uma atividade estatal efetiva em razão do exercício do poder de polícia, conforme legislação específica. Com base no poder de polícia utilizado, o Município exerce uma atividade estatal manifestadora desse poder: fiscaliza, controla, vistoria, inspeciona, licencia etc.. Tal atividade estatal (em razão do exercício do poder de polícia) é que será custeada pela taxa. Caso contrário, não há o que justifique uma despesa e a respectiva receita tributária. Inexistindo atividade estatal dirigida ao obrigado, não haverá despesa feita e nem causa para a existência do respectivo instrumento de custeio. Neste sentido, o STF já julgou ilegítima a taxa de licença de localização e funcionamento em vários Municípios, por inexistência do efetivo exercício do poder de polícia, isto é, pela falta de uma atividade estatal dirigida ao obrigado;
- uma atividade estatal dirigida de modo especial ao obrigado, pessoa que suportará a taxa. Há a necessidade de uma correlação entre a atividade estatal e o contribuinte. Portanto, não é baixando atos administrativos que o Município fica com o direito de cobrar taxas, mas, sim, quando ele os executa, valendo-se do seu poder discricionário, limitado pela norma jurídica. Ela é devida em razão do poder

de polícia quando efetivamente exercido. O poder de polícia de maneira ampla (*uti universi*) é função do Município.

Neste teor, para efeitos de cobrança da taxa, o exercício do poder de polícia exige a prévia elaboração da norma de polícia como a sua execução. A atividade estatal que proporcionará a taxa é justamente a de aplicação da norma legislativa relativa ao poder de polícia. Este se manifesta quando o Poder Público age, regulando ou baixando atos normativos disciplinadores. Tem-se, assim, o efetivo exercício do poder de polícia.

Em razão da utilização efetiva de seu poder de polícia, depois de baixadas as normas a serem obedecidas, passa o Município a desenvolver certas atividades em função da utilização de tal poder: fiscaliza as pessoas que praticam determinados atos dependentes de policiamento administrativo, verificando o atendimento das exigências ou condições legais; outorga licença ou autorização, declarando que a pessoa satisfaz as exigências legais ou regulamentares, permitindo o exercício da atividade que lhe é deferida em lei, mas dependente de certas condições.

### 2.3.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está descrita em nosso ordenamento jurídico, na Constituição Federal art. 145, inciso III, bem como no Código Tributário Nacional art. 81 e 82; respectivamente transcritos:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82 - A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
  - b) orçamento do custo da obra;
  - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
  - d) delimitação da zona beneficiada;
  - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
- § 1º - A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.
- § 2º - Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

Nota-se que contribuição de melhoria é uma espécie autônoma e compulsória, distinguindo-se das demais, quais sejam os impostos, as taxas, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

Conceitua-se contribuição de melhoria por grande parte dos doutrinadores como sendo o poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis beneficiados com a realização da obra pública.

Assim sendo, toda vez que o poder público realiza uma obra pública que traga benefícios para os proprietários de bens imóveis poderá ser instituída a contribuição de melhoria, desde que vinculada à exigência por lei.

A maior dificuldade na cobrança dessa espécie tributária está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública. Sabe-se que existem obras que acarretam valorização longitudinal, ao longo da obra; outras que ocasionam valorização radial, ao redor da obra; outras motivam valorização em pontos extremos. Daí a dificuldade na detecção de imóveis passíveis de valorização em decorrência de obra pública.

#### 2.3.4 Empréstimos Compulsórios

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 148, alinha critérios formais e materiais para a instituição dos empréstimos compulsórios, adstringindo-se os segundos a dois pressupostos indeclináveis que autorizam o uso da supracitada faculdade impositiva, quais sejam: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (inciso I), bem como investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inciso II).

É de se destacar, antes da análise dos pressupostos citados, um necessário esclarecimento quanto ao critério formal para a instituição de empréstimos compulsórios. A lei complementar exigida para a veiculação da espécie impositiva não se confunde com aquela prevista no art. 146, III, voltada ao estabelecimento de normas gerais em direito tributário, ou seja, a instituição de cada empréstimo compulsório pressupõe a utilização do veículo normativo caracterizado pelo quorum da maioria absoluta, não sendo válido albergar a tese da utilização de lei ordinária para a sua criação por conta da existência de lei complementar estabelecendo normas gerais a reger a espécie.

Partindo para análise mais específica dos empréstimos compulsórios, inicialmente cabe atentar para as insistentes lucubrações doutrinárias dando-nos ciência da impropriedade de se encarar os aludidos pressupostos como hipóteses de incidência de empréstimos compulsórios, razão pela qual as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e os investimentos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, não podem definir fatos jurídicos tributários da citada exação.

A teor do disposto no inciso I, do artigo 148 da CF, necessário se faz trazer à lume uma delimitação do conceito implícito contido nas expressões despesas extraordinárias e calamidade pública, haja vista a ínfima equivocidade acerca da configuração de guerra

externa e sua iminência.

Assim preceitua Navarro Coêlho (1997, p. 147):

Despesas extraordinárias são aquelas absolutamente necessárias, após esgotados os fundos públicos inclusive o de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada. E tais despesas não são quaisquer, senão as que decorrerem da premente necessidade de acudir as vítimas das calamidades públicas sérias, tais como terremotos, maremotos, incêndios e enchentes catastróficas, secas transanuais, tufões, ciclones etc. Nem basta decretar o estado de calamidade pública, cujos pressupostos são lenientes. De verdade, a hecatombe deve ser avassaladora, caso contrário se banalizaria a licença constitucional, ante "acts of God" que sempre ocorrem, sistematicamente, ao longo das estações do ano.

O conceito de calamidade pública, para Barros Carvalho (1997, p. 25), vai além do especificado no excerto acima destacado, uma vez que abrange outros eventos, de caráter sócio-econômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade.

Do exposto, salta aos olhos a imprevisibilidade das despesas em foco, o que rendeu ensejo à última observação do consagrado autor mineiro, bem como a completa exauriência dos cofres estatais, cuja necessária vinculação à defesa e sobrevivência do convívio social, adstrito ao alcance do bem comum, última a indispensável obtenção de recursos a tornar possível a recomposição do alterado equilíbrio, daí a não subordinação do gravame previsto no dispositivo ora em análise ao princípio da anterioridade.

Dessa maneira, tem-se que os empréstimos compulsórios são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social, hipótese em que deverá obedecido o princípio da anterioridade. A aplicação dos recursos advindos de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição, cujas hipóteses se encontram taxativamente enumeradas na Carta Política.

### 2.3.5 Contribuições sociais

Apesar de haver muita controvérsia doutrinária acerca da natureza jurídica das contribuições sociais – alguns defendem ter a natureza de imposto ou taxas; para outros seriam meros impostos com destinação específica; segundo alguns, ainda, elas não teriam natureza tributária, apesar de sua compulsoriedade – toma-se para fins deste trabalho o entendimento de que contribuição social, paraestatal, ou de previdência é uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado.

Neste caso, a Constituição Federal afasta de todas as formas quaisquer divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições as normas gerais do Direito Tributário e os princípios constitucionais.

No dizer de Luiz Grisard<sup>3</sup>, a doutrina majoritária, e agora pacífica, fundamentou o entendimento de que as contribuições sociais têm natureza tributária, pelos fundamentos que seguem:

I - O legislador constituinte originário, ao deslocar a matéria do Capítulo da Ordem Social, para o Capítulo do Sistema Tributário, teve por escopo, classificá-lo e permitir que as regras de limitação do poder de tributar regessem a matéria. Destarte, o primeiro fundamento seria a localização "topográfica" no Texto Constitucional

II - Os princípios que regem a matéria tributária estão previstos como os mesmos que regerão a contribuição, fazendo o artigo 149 ressaltar apenas no que tange ao princípio da anterioridade, que é estabelecida em 90 dias e não com relação ao ano de exercício posterior a sua publicação.

O art. 149 da CF descreve: “compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. É importante observar que estas contribuições são caracterizadas pela finalidade da instituição e não pela destinação do produto da respectiva cobrança. Quando o assunto é contribuição social, deve-se observar as

---

<sup>3</sup> [www.direitonet.com.br/artigos](http://www.direitonet.com.br/artigos)

normas gerais do Direito Tributário e os princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Para ilustrar o conceito de contribuição social, cite-se o ilustre jurista Hugo de Brito Machado (2000):

Contribuição social é como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Acima, foram elencados os tipos ou espécies de tributos existentes em nosso ordenamento jurídico, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sócias. No entanto, especial dedicação será direcionada ao imposto que, segundo o art. 16, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Visto estas premissas, vislumbra-se o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN com sendo sujeito passivo de melhor esmiuçamento de seus caracteres e peculiaridades no que tange ao fato gerador deste imposto, local de incidência e competência para cobrá-lo.

## CAPÍTULO 3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Na rotina tributária, diversas práticas de fiscalização são exercidas como forma de cumprimento à lei e de incrementação à arrecadação local. O ISSQN representa na atualidade a maior parcela de arrecadação tributária nos municípios brasileiros. Desta forma, situando-se que no capítulo ulterior se analisará a possibilidade da incidência do ISSQN nos serviços notariais, mister se faz tecer algumas considerações acerca dos principais caracteres do referido imposto.

### 3.1 Conceito e competência

Serviço, do latim *servitius*, significa o ato de servir. Disse Kotler Philip (1991, p. 256), que: "serviço é qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem como resultado a propriedade de algo".

Nos tempos atuais, os economistas entendem que o serviço, prestado como atividade profissional, é um produto, perfeitamente identificado como objeto de atuação lucrativa de uma empresa ou de um profissional autônomo.

Assim, a natureza do serviço, por se tratar de expressão com objetivos econômicos, passa a ser considerada como produto final de venda, de negociação, com propósitos de obter lucro. Os economistas definem produtos como sendo bens e serviços. Assim, a palavra "produto" é um termo genérico para qualquer coisa que se produzam bens ou serviços. Entende-se por bens como algo físico, enquanto que serviço significa trabalho feito para outro. Produto, portanto, pode ser tangível ou intangível, ou, às vezes, a combinação de ambos.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, conhecido pela sigla ISS, foi implantado a partir de janeiro de 1967, com fundamento no art. 15 da Emenda Constitucional

nº 18/65, teve seu perfil mantido pela Constituição de 1988. Alguns caracteres têm de ser levados em consideração na cobrança deste imposto, prova disso é a observância do fato gerador.

Para que o município possa legitimar o ISS em seu território, torna-se imprescindível o estabelecimento de lei ordinária local, em que seja expressamente delineado o referido imposto, contendo seus elementos essenciais (fato gerador, base de cálculo, alíquotas, lista de serviços, sujeito passivo da obrigação, infrações e correspondentes penalidades etc.), obedecendo as normas determinadas pela lei complementar vigente.

### 3.2 Fato gerador

O texto legal anterior enfatizava a necessidade da prestação do serviço ser realizada por empresa ou profissional autônomo. A nova redação dispensa tal necessidade, significando que não mais importa se o serviço é prestado habitualmente ou em termos profissionais.

Assim, de acordo com Tauil (2003, p. 25), somente permanecem como fatos materiais para a incidência do imposto:

#### A. A realização efetiva do serviço.

O fato impositivo somente ocorre com a efetiva prestação do serviço. Se o serviço não foi prestado não há incidência do imposto. Se a Fiscalização encontrar em uma oficina mecânica um talonário de "orçamentos" não pode determinar o imposto sobre os valores ali constantes, se inexistir prova de que aqueles serviços foram realmente realizados. Se um Advogado adoeceu, ou ficou ausente durante alguns meses, mantendo seu escritório fechado, não é pela existência do escritório que o imposto será cobrado. O Advogado, ao comprovar o seu afastamento, não pode sofrer a cobrança de algo não realizado.

#### B. O enquadramento do serviço na lista de serviços.

Apesar dos acalorados protestos e argumentos contra a taxatividade da lista, seguimos o entendimento de que a lista de serviços enumera restritamente os serviços que podem ser tributados pelo ISS. De fato, a exposição constitucional é clara ("serviços de qualquer natureza (...) definidos em lei complementar"). O motivo básico é exatamente limitar a abrangência do imposto com o intuito de evitar conflitos tributários, provocando bitribuições sobre um mesmo fato gerador, principalmente com o ICMS, como já vimos.

#### C. O caráter oneroso do serviço.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, entendendo-se, assim, que se o serviço for realizado gratuitamente, não se pode falar em ISS.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 116, declara como ocorrido o fato gerador no momento em que a situação jurídica se acha definitivamente constituída.

Acerca deste momento, Navarro Coelho (2003) comenta:

Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres).

### 3.3 Local de incidência

A Lei Complementar 116/2003 manteve como regra matriz o estabelecimento prestador, critério idêntico ao adotado anteriormente, mas, desta vez, tem o cuidado de definir a expressão “estabelecimento prestador”, da seguinte forma:

Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Tem-se na definição o aspecto de que estabelecimento prestador é configurado como unidade econômica ou profissional do próprio contribuinte, ou seja, do prestador do serviço, descaracterizando o raciocínio de que, em certas situações, estabelecimento prestador poderia ser o estabelecimento do tomador do serviço, apesar de manter uma lógica irrefutável.

Em vista da inquestionável evidência de que diversas atividades são de fato prestadas no estabelecimento do tomador, ou no local onde surgem os efeitos dos serviços realizados, a nova lei incluiu várias exceções à regra matriz, procurando alcançar todas as hipóteses em que os serviços são realmente prestados no estabelecimento do tomador:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...).

Deste modo, para Tauil (2003, p. 51), um novo painel é arquitetado na definição do local da incidência do imposto:

- 1º - O ISS incide no local do estabelecimento prestador do serviço;
- 2º - O ISS incide no local do domicílio do prestador quando este não tem unidade econômica ou profissional;
- 3º - O ISS incide no local onde surgem os efeitos da prestação do serviço, nas atividades relacionadas na lei complementar.

O item 3º aponta as exceções:

- I – Serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.  
Local de incidência: estabelecimento do tomador do serviço ou do intermediário. Na falta de estabelecimento, no domicílio do tomador do serviço ou do intermediário.
- II – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.  
Local de incidência: onde for instalada a estrutura.
- III – Execução de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem, instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, além de acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo, relativas aos serviços executados por administração, empreitada e subempreitada.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- IV – Serviços de demolição.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- V – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- VI – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- VII – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- VIII – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.  
Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.
- IX – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

- Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 X – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.  
 Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 XI – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.  
 Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 XII – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.  
 Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 XIII – Guarda e estacionamento de veículos terrestres e automotores, de aeronaves e de embarcações.  
 Local de incidência: no Município onde o bem estiver guardado ou estacionado.  
 XIV – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.  
 Local de incidência: no Município onde estiver o bem ou domicílio das pessoas vigiadas, seguradas ou monitoradas.  
 XV – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.  
 Local de incidência: no Município onde ocorrer o armazenamento, o depósito, a carga e descarga, a arrumação e a guarda dos bens.  
 XVI – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres, exceto os pertinentes à produção dos eventos.  
 Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 XVII – Serviços de transporte de natureza municipal.  
 Local de incidência: no Município onde for executado o serviço.  
 XVIII – Fornecimento de mão-de-obra.  
 Local de incidência: no Município onde estiver situado o estabelecimento do tomador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, no domicílio do tomador do serviço.  
 XIX – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.  
 Local de incidência: no Município onde ocorrer o evento.  
 XX – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.  
 Local de incidência: no Município onde estiver situado o porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário.  
 XXI – Serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos.  
 Local de incidência: em cada Município onde haja extensão da ferrovia ou rodovia dotadas de objetos locados, sublocados, arrendados etc.  
 XXII – Serviços de exploração de rodovias, mediante cobrança de pedágio.  
 Local de incidência: em cada Município onde haja extensão da rodovia explorada.  
 XXIII – Serviços executados em águas marítimas.

Visto às exceções, cabe agora analisar se estas exaurem as possibilidades de incidência no local da execução dos serviços, *numerus clausus*, ou se podemos interpretá-las como exemplificativas, *numerus apertus*.

Ao examinarmos a lista de serviços, é fácil constatar que outros serviços são efetivamente prestados em local diverso ao do estabelecimento prestador (entendendo-se estabelecimento do prestador). Temos, por exemplo, a atividade de exploração de salões de

festas (subitem 3.03), onde a prestação do serviço ocorre efetivamente no salão de festa; temos colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos etc. (subitem 7.06), onde a execução do serviço ocorre no estabelecimento do tomador; e tantos outros não inseridos no rol das exceções.

Sem dúvida, em várias situações o estabelecimento prestador passa a ser o local onde foi aplicado o serviço, ou o local onde se concretizam os efeitos da prestação do serviço. Exemplo típico seria o subitem 7.06, acima referido, porque os seus serviços são efetivamente realizados na casa do cliente.

Deixar, portanto, a critério do legislador municipal definir quais os serviços que serão tributados no local dos efeitos da prestação do serviço, levando em consideração que as exceções listadas são meramente exemplificativas, teríamos pela frente vários conflitos de interpretação entre regulamentos municipais.

#### 3.4 Medidas judiciais no caso de incidência

Muita controvérsia tem surgido acerca da incidência do ISSQN sobre os serviços notariais, cartorários e de registro. Na tentativa de cercear a atuação deste imposto e, inclusive, evitar autuações por parte do fisco municipal, afloram-se instrumentos jurídicos com o intuito maior de restringir a tributação via ISSQN das atividades serviços ora em questão.

Desta feita, para a corrente que entende como inconstitucional a incidência do ISSQN nos itens 21 e 21.1, é possível afasta-la através de vários remédios, dentre os quais merecem destaque a ação direta de inconstitucionalidade, o mandado de segurança e a ação declaratória.

Antes de discorrer sobre elas, imperioso se faz lembrar que a Carta Magna, máxime em seu art. 5º, § 2º, implicitamente confere, a todo e qualquer contribuinte, o direito de não pagar tributo criado ou cobrado em desacordo com os ditames constitucionais. Como

ensina Carrazza (2003), “é o chamado direito de resistência à tributação indevida.”

Noutras palavras, o atual Diploma Constitucional não se limitou a reconhecer a possibilidade de o contribuinte insurgir-se contra a tributação indevida. Fez muito mais do que isto: conferiu-lhe os meios processuais adequados a este fim (o mandado de segurança, a ação declaratória acompanhada de antecipação de tutela, o direito à repetição do indébito tributários etc).

Como reforço a esta idéia, a Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXV, garante a todas as pessoas -físicas ou jurídicas- livre acesso ao Poder Judiciário. *verbis*:

“Art. 5º - (*omissis*):  
XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Este inciso garante a ação, isto é, o direito de postular em Juízo, com todos os seus consectários: direito à citação regular, direito ao contraditório, direito ao juiz competente, direito ao devido processo legal, *due process of law*, dentre outros.

### 3.4.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade

Tendo em vista os pressupostos legais, desponta como cabível a ação direta de inconstitucionalidade, gerando, por ser esta ação de controle de constitucionalidade concentrado, efeito *erga omnes*.

A representação genérica de inconstitucionalidade, introduzida em nosso sistema normativo pela Emenda 16/55, à Constituição de 1946, revela-se como mecanismo apto a garantir a observância de todos os dispositivos da Constituição. Colina obter a declaração, em tese, da inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, em face da Constituição da Federal (Arts. 102, I, a, e 103, incs. e § 3º, ) ou estadual ou municipal , diante

da Constituição do Estado (Art. 125, § 2º, da CF).

Assim, podem propor, perante o Supremo Tribunal Federal, a ação direta de inconstitucionalidade, a teor do art. 103, da Carta Magna, o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa de Assembléia Legislativa, o Governador de Estado, o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

#### 3.4.2 Do cabimento de mandado de segurança

O mandado de segurança é uma ação constitucional que as pessoas, físicas ou jurídicas, têm ao alcance da mão, para se protegerem, de modo pronto e eficaz, contra ofensa ou ameaça de ofensa, por ato de autoridade, a seus direitos líquidos e certos, não amparáveis por habeas-corpus ou habeas-data.

Percebe-se que o mandado de segurança é cabível quando presente o direito líquido e certo a defender contra ato de autoridade.

Acerca de tal, discorre Meirelles (1980, p. 10): “é o que se apresenta manifesto em sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração”.

Noutros termos, é o que se apresenta, no momento da impetração, comprovado de plano, dispensando, pois, a produção de prova da sua existência. Nesse sentido, a prova no mandado de segurança deve vir pré-constituída, já que nele não há instrução probatória.

O direito líquido e certo é, segundo Velloso (1986, p. 69), o que não se submete a controvérsias factuais, permitindo que o magistrado forme, *ab initio*, a convicção da admissibilidade do direito pretendido. Logo, o direito incontroverso, deduzido de plano com a

inicial, a ensejar, ao julgador, a convicção de sua plausibilidade, abre espaço à impetração do *writ*.

No entanto, imperioso salientar que o mandado de segurança admite medida liminar quando sejam relevantes os fundamentos da impetração e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da ordem judicial, se concedida a final.

Destarte, cabe liminar desde que manifeste o prejuízo irreparável causado pelo abusivo ato de autoridade. Dito de outro modo, esta providência cautelar impõe-se ante a demonstração inequívoca da existência do direito lesado, ou seja, o *fumus boni iuris* e da irreparabilidade do dano que o ato de autoridade causará, se seus efeitos não forem imediatamente cortados, revelando-se o *periculum in mora*.

### 3.4.3 Da possibilidade de antecipação de tutela

Introduzida em nosso direito processual civil pela Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994, a antecipação da tutela encontra-se hoje basicamente prevista no art. 273, do CPC:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:  
I – haja fundado receito de dano irreparável ou de difícil reparação; ou  
II – fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.

A admissibilidade deste instrumento processual exige duas ordens de consideração. Uma liga-se à possibilidade da utilização deste instrumento processual em ações propostas contra a Fazenda Pública. A outra passível de ser analisada apenas após a superação da primeira – vincula-se à configuração, ou não, no caso em exame, dos pressupostos processuais exigidos para seu deferimento.

No que concerne à admissibilidade do instituto processual da antecipação de tutela

em ações propostas contra a Fazenda Pública, a matéria apresenta-se controvertida, em sede doutrinária.

Há quem negue esta possibilidade, como o faz Silva Salvador (1996, p. 56) para quem "é impossível a tutela antecipada concedida em favor de autor contra a União, o Estado e o Município, pois aí haveria, obrigatoriamente, pedido de reexame necessário se a concessão fosse em sentença final, o que mostra que não é possível, então, a tutela antecipada, que burlaria a proteção legal prevista no art. 475, II, do Código de Processo Civil".

No entanto, Scarpinella Bueno (1997, p. 95) admite que esta possibilidade exista:

A tutela antecipada é, com efeito, importante (aliás, fundamental) mecanismo de efetividade do processo contra as ingerências indevidas do Poder Público naqueles casos em que o particular apresenta-se perante o Estado-Juiz não como titular de um direito líquido e certo de lesão ou ameaça à afirmação de seu direito, mas como titular de 'prova inequívoca de verossimilhança' desta alegação ou, ainda, dos elementos referidos no § 3º do art. 461 do CPC, critérios igualmente valorados e prestigiados pelo legislador atual, para legitimar a antecipação da tutela, mesmo em lides envolvendo relações de Direito Público, sem prejuízo de ampla produção probatória posterior. Por tal razão, do mesmo modo que a concessão da liminar em mandado de segurança (preenchidos seus pressupostos específicos) sempre foi tida como meio eficaz para voltar-se contra o ato estatal, a antecipação de tutela (quando demonstrados seus próprios pressupostos específicos) não pode ser descartada como mecanismo hábil para o mesmo desiderato.

Realmente, em inúmeras situações, o autor de uma ação contra o Poder Público tem legítimo interesse em ver, de imediato, atendida a pretensão deduzida em Juízo, sem que se veja obrigado a aguardar a solução definitiva da lide. Afinal, os fundamentos que levaram à criação da figura da antecipação da tutela em nada se comprometem pelo fato de estarem voltados contra atos lesivos ou omissões injustificáveis do Poder Público.

É o que relata Nery Júnior (2002):

A antecipação de tutela é mecanismo que visa, entre outras coisas, tornar o processo efetivo, evitando o dano iminente (art. 273, I, do CPC) ou a procrastinação indevida da prestação da tutela jurisdicional (art. 273, II, do CPC). O que é preciso indagar do autor é o motivo porque pretende a medida. Comprovada a existência do interesse processual na obtenção da tutela antecipatória, em tese ela deve ser concedida.

Sobre tal assunto, leia-se jurisprudência (RTFR 134/15) e (RSTJ 34/417) respectivamente, colacionada pelo conspícuo Theotônio Negrão:

Não se pode afastar, em princípio, o cabimento da cautela em ação declaratória para obter a antecipação provisória da prestação jurisdicional. Ela é admissível, embora excepcionalmente, sempre que houver fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação.

O processo cautelar não visa, necessariamente, a assegurar a execução de sentença a ser prolatada em outro processo, mas sim garantir-lhe a eficácia, resguardar-lhe a utilidade. Se a mudança da situação de fato for apta a perturbar seriamente a utilidade prática de demanda de conteúdo simplesmente declaratório, pode justificar-se o deferimento de medida cautelar.

Dessa maneira, caso leis municipais, estribadas nos itens 21 e 21.1, da Lista de Serviços veiculada na Lei Complementar nº. 116/03, vierem a considerar passíveis de tributação por meio de ISS, os “serviços de registros públicos, cartorários e notariais”, os filiados de uma Associação devidamente constituída deixarem de recolher este tributo fatalmente serão autuados, a menos que obtenham a cautela.

Ainda defende Carrazza on line<sup>4</sup>, que se encontrariam presentes os pressupostos legais exigidos para o deferimento do pedido de antecipação de tutela, pois o artigo 273, do Código de Processo Civil, exige venham preenchidos os seguintes requisitos, para o deferimento da antecipação de tutela:

a) existência de “prova inequívoca” capaz de autorizar, no momento processual em que se postula a medida, uma prestação jurisdicional favorável ao autor; b) “verossimilhança da alegação”, de modo que exista uma grande probabilidade de serem verdadeiras as alegações do litigante; ou c) “fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação” (inc. I).

Portanto, de posse dos conhecimentos gerais no que concerne ao ISSQN, o qual pertence à esfera municipal, apraz estudar a inclusão dos itens 21 e 21.1 na Lei Complementar 116/2003 e em especial, quais os vícios e inconstitucionalidade da incidência do imposto, para

<sup>4</sup> [http://www.notarialnet.org.br/iss\\_parecer\\_carrazza.doc](http://www.notarialnet.org.br/iss_parecer_carrazza.doc)

que se possa, ao final, interligando os assuntos ora trabalhados, verificar a possibilidade de aplicação ou não dos ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Tal assunto será abordado à baixo, no capítulo que encerra este trabalho.

## CAPÍTULO 4 A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN NOS SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E REGISTRARIS

A partir da publicação da lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, tem surgido acirradas discussões e divergências acerca do tema ora em questão. Publicada no Diário Oficial de 1º de agosto de 2003, a LC trouxe, em seu item 21 e subitem 21.1, do citado diploma legal, como fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) a prestação de serviços de registro público, cartorários e notariais.

A matéria foi, inclusive, objeto de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN 3089) promovida pela ANOREG-BR - Associação dos Notários e Registradores do Brasil e que de acordo com o parecer do Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, tem cabimento legal a tese ventilada pelos Notários, afirmando a inconstitucionalidade *in genere* dos itens 21 e 21.1 da lista em foco. Em contraparte defende-se que o imposto é devido por ser este dotado de caráter privado, incidindo, desta forma, o ISSQN.

Essencialmente o cerne da questão gira em torno da interpretação dada aos artigos 150, VI, a, e do art. 145, § 2º da Constituição Federal que retratam o Princípio da Imunidade Recíproca e a diferente base de cálculo existente entre taxa e impostos, respectivamente.

Tem-se questionado sobre a incidência ou não do ISSQN sobre os serviços de registro público, cartorários e notariais.

Sobre tal assunto existem dois posicionamentos: o que preza pela não-incidência do referido tributo e o que indica a possível formação de jurisprudência pelo STF no sentido da constitucionalidade do ISSQN sobre os serviços de cartórios.

### 4.1 Posicionamentos doutrinários

Conforme visto acima, contemporaneamente, está se formando duas correntes que divergem quanto à mencionada possibilidade de incidência do ISSQN sobre os serviços

notariais.

De acordo com Kiyoshi Harada (2007), não é tarefa muito fácil tratar da inconstitucionalidade do item 21 e do respectivo subitem 21.01, tendo em vista a dúbia redação do art. 236 da CF que assim prescreve:

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

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

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

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

A redação do *caput*, ao prescrever que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, segundo o referido autor possibilitaria o entendimento de que esses prestadores de serviços seriam particulares e não agentes públicos. Continua a afirmar que se poderia entender como concessionários de serviços públicos, isto é, particulares que executam serviços públicos, por delegação do Poder Público competente, submetendo-se ao regime tarifário para percepção do preço do serviço prestado.

Dúvida não há que, concessionários de serviços públicos podem ser sujeitos passivos de tributos, dependendo a exoneração do encargo tributário da legislação específica de cada ente político, o que não acontece na concessão de serviço público, pois é imposta a licitação por força do disposto no art. 175 da CF.

Sobre tal assunto, acrescenta Harada (2003, p.150):

[...] não existe o certame licitatório na hipótese sob exame. Ao contrário, o § 3º do art. 236 da CF prevê a realização do concurso público de provas e títulos para ingresso na atividade notarial e de registro. E mais, o § 1º dispõe que a lei disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, bem como, definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder

Judiciário. Finalmente, o § 2º prescreve que a lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. Dessa forma, as atividades de notários e de oficiais de registro são exercidas por delegação do Poder Público, em caráter privado como diz o texto constitucional, porém, submetidas aos rígidos princípios do direito público. São exercidas por titulares de cargos preenchidos por concurso público de títulos e provas e sujeitas à fiscalização do órgão estatal.

Visto sob outra óptica, há entendimento de que a natureza tributária dos emolumentos não descaracteriza a prestação do serviço em caráter privado, uma vez que existe a atividade econômica com fim lucrativo na prestação de serviço por particular.

Destarte, a partir da Constituição da República de 1988, embora sejam chancelados por fé-pública e o Estado detenha a titularidade, os serviços notariais são prestados a título privado, de modo a tornar cabível a tributação pelo ISSQN.

#### 4.2 Emolumentos e taxas

O emolumento do notário e do registrador, enquanto contraprestação desses serviços é entendido, por certa jurisprudência e doutrina, como tributo.

E isto fundamentalmente por razões de grande relevância. A primeira delas diz respeito ao caráter de servidores públicos, — funcionários públicos em sentido lato —, e órgãos do Estado, porque só podem exercer as funções por delegação do Poder Público (CF, art. 236, caput); estão sujeitos à permanente fiscalização do Poder Judiciário (CF, art. 236, § 1º) e ingressam nas atividades mediante concurso público de provas e títulos (CF, art. 236, § 3º). A segunda causa, por ter *status* de funcionários públicos em sentido lato, os notários e registradores aposentam-se compulsoriamente, submetidos que estão ao mesmo regime dos servidores públicos<sup>5</sup>.

Fato também é que a jurisprudência do STF acolhe a doutrina de que os emolumentos são considerados taxas e não preços públicos. Por fim, não há disponibilidade

<sup>5</sup> RTJ 126/550, Rel. Min. Octavio Gallotti.

de tributo para o particular, uma vez que "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades". (Lei nº 4.320, de 1964, Art. 9º).

Do ponto de vista histórico-jurídico brasileiro, o emolumento dos notários e registradores sempre fora definido e tratado como remuneração desses profissionais, paga diretamente pelos usuários dos respectivos serviços prestados delegados.

A par disso, não há registro de pagamento, pelo erário, de salários aos notários e registradores para o desempenho da delegação — exceto se se tratasse de exceção, vale dizer, de serviços notariais estatizados, realidade hoje existente apenas temporariamente no direito brasileiro, a teor do art. 50 da Lei nº 8.935. Antes, os notários e registradores recebiam da clientela, e eram tributados tanto sobre a remuneração (emolumento), como pela delegação (através de pensões anuais). O emolumento do notário e do registrador, enquanto remuneração, sempre servira para dois fins bem definidos, quais sejam: para o sustento do profissional e seus auxiliares e para manutenção dos serviços aos seus cargos.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal tem realizado reiteradas manifestações no sentido de determinar que as custas e emolumentos possuem a natureza jurídica de taxa. Como tal, estão submetidas ao princípio da estrita reserva legal, para sua instituição ou elevação e ao princípio da anterioridade da lei e da reserva legal da competência impositiva. Em várias decisões, a Suprema Corte examinou sob variados aspectos a remuneração da prestação de serviços a título de custas e emolumentos. Em todas elas, a conclusão foi sempre no sentido de considerá-la como taxa de serviços.

#### 4.2.1 Natureza jurídica dos emolumentos

Os argumentos da ANOREG-BR e daqueles que defendem a tese da não-

incidência do ISSQN sobre os serviços de cartórios é a natureza pública das atividades prestadas pelas serventias de Notas, Protestos e Títulos, Registro de Distribuição, Registro de Imóveis, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, Registro Civil das Pessoas Naturais e Registro de Títulos e Documentos, praticando, conforme o caso, as funções notariais e de registro, visando à certificação de atos e negócios, em suporte administrativo à prestação jurisdicional. Destarte, revela-se como devida a taxa de serviço e não uma modalidade de imposto que, no caso em tela, é o ISSQN.

Assim sendo, o estado delega a particulares o exercício de serviço público, em face de o mesmo solitariamente, através de seus meios não obter formas viáveis de exercer essas funções atribuídas a sua pessoa de forma satisfatória, tendo, por motivos de eficiência de delegar a pessoas capazes e legitimamente qualificadas para o exercício desta função pública.

Neste viés, evidencia-se que estes serviços mencionados pela LC 116/03 são estritamente serviços de ordem pública.

Explica Maria Helena Diniz, (1992, p. 508) que o serventuário “é um servidor público, que exerce uma função pública *sui generis*, exercida no interesse da sociedade”.

Outro ponto que encontra respaldo é a denominação de que os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são serviços públicos específicos e divisíveis. Sendo assim, revela-se a taxa o único meio de remuneração destes serviços.

Corroborando com este entendimento, dispõe Carrazza (Parecer, p.11):

Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são serviços públicos. Realmente, são prestados, mediante procedimento de Direito Público, para a satisfação de interesses coletivos. Mais: são serviços públicos específicos e divisíveis, porque sempre se referem a alguém e podem ter sua utilização, efetiva ou potencial, individualmente considerada.

#### 4.3 Serviços Públicos

Tendo em vista as inúmeras mudanças conceituais que ocorreram com a evolução

do tempo no campo das necessidades sociais, definir este instituto tornou-se uma tarefa não muito fácil. Sendo assim, como a noção de serviço não permanece estática, o Estado, por meio da Constituição ou lei, escolhe quais as atividades que são consideradas de interesse geral e rotula como serviços públicos, dando-lhes um tratamento diferenciado.

Desse modo, pode-se dizer que é considerado serviço público toda a atividade de oferecimento de utilidade e comodidade material, destinada à satisfação da coletividade, mas que pode ser utilizada singularmente pelos administrados, e que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta-a por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público, total ou parcial.

Segundo Marinela (2007, p. 437), para a identificação de um serviço público, é necessária a verificação de alguns elementos que são: substrato material e elemento formal:

Inicialmente, é importante identificar o substrato material, que consiste na prestação de uma utilidade ou comodidade fruível singularmente pelos administrados e que o Estado assume a como próprias, podendo prestá-las, diretamente ou não. O fato de exigir a presença do Estado, para alguns doutrinadores, constitui um terceiro elemento que é o elemento subjetivo.

Nesse sentido, ressalte-se que esta prestação deve ser de interesse geral da coletividade, pois se não fosse a relevância para o todo social, o Estado não teria motivo para assumir tal atividade. Essa necessidade de representar um interesse coletivo constitui o apontado, por alguns doutrinadores, como elemento formal. Portanto, serviços de interesses individuais ou de pequenos grupos não podem ser rotulados como serviço público, a exemplo de serviço de rádio amador, que, se não se destinar a coletividade em geral, não configura serviço público.

Verificando os aspectos até aqui apresentados, é possível perceber que nem todo serviço pode receber o tratamento de serviço público, dependendo muito do contexto histórico e de sua importância social.

#### 4.3.1 Determinação Constitucional

A competência para a prestação dos diversos serviços públicos está prevista na Constituição Federal, em vários dispositivos, em especial nos arts. 21, 23, 25, §§ 1º e 2º e 30,

ressalvando-se, ainda, o interesse próprio de cada entidade. O rol, por ser exemplificativo, dos diversos serviços públicos e sua competência contidos no texto constitucional, pode ser alterado pelos entes políticos através de criação de outros serviços não mencionados em suas disposições. Entretanto, os serviços não enumerados na Constituição, a competência deve ser definida levando-se em consideração o âmbito de interesse: tratando-se de serviço de interesse nacional, a competência é da União; sendo de interesse regional, é competente o Estado e, por fim, representando interesse local, a competência é dos Municípios.

Serviços Públicos são aqueles assumidos pelo Estado. Todavia não estão excluídos do campo de ação dos particulares, podendo ser prestados por eles em nome próprio ou em nome do Estado, em caráter principal ou complementar, ficando sujeitos a um tratamento específico e ao controle pelo Poder Público.

#### 4.3.2 Delegação do serviço público

No tocante ao estudo sobre serviços públicos, mister se faz, pela relevância do assunto, a distinção entre a titularidade do serviço e a titularidade de sua prestação.

Como reforço de análise, assim dispõe Marinela (2007, p. 458):

A titularidade do serviço pode pertencer à Administração ou, excepcionalmente, ao particular, naqueles casos em que a Constituição Federal não atribui ao Poder Público a exclusividade. Nesses serviços, não há que se falar em transferência para o particular, porque este já recebe tal titularidade por meio de previsão constitucional. Todavia, nas hipóteses em que a titularidade do serviço é exclusiva do Estado, a sua prestação pode ser realizada por ele ou por alguém em seu nome, admitindo-se a transferência da titularidade de sua prestação para os entes da Administração Indireta e para os particulares. Nesse grupo de atividades, o Estado conserva a titularidade do serviço e transfere somente a sua prestação, o que ocorre por meio do instituto da delegação de serviços.

A delegação de serviços públicos pode ser realizada para os particulares, utilizando-se a Administração dos institutos da concessão, permissão e autorização.

Com relação ao entendimento de doutrinadores, encontra-se certa divergência, pois segundo Melo Filho on line<sup>6</sup>, delegação é uma forma distinta dos demais institutos e como tal não deve ser confundida, nem tampouco, usada como porte genérico para permissão, concessão e autorização.

Sobre tal assunto, o mesmo discorre:

É cediço que o legislador, especialmente o constituinte, não faz uso de sinonímia. Por isso, não há como se confundir “delegação” (art. 236, CF) com “concessões, permissões e autorizações”, igualmente constantes do Texto Constitucional (art. 21, XI e 223, caput), tornando patente que se trata de hipóteses absolutamente distintas e inconfundíveis. Ou seja, a Constituição Federal prevê expressamente os quatro institutos e não um, e, por imperativo lógico-interpretativo, conclui-se que há diferenças entre eles, sob pena de olvidar-se a lição de Carlos Maximiliano de que “não se presumem, na lei, palavras inúteis”. Outrossim, não se pode condenar à inutilidade categorias jurídicas com identidade conceitual já consagradas e sedimentadas na legislação, doutrina e jurisprudência pátria, e, por isso mesmo, acolhidas e esculpidas na Lei Maior, sendo defesa ou vedada qualquer alteração conceitual por normas de inferior hierarquia ou interpretação imprópria e distorcida.

Desta forma, para este doutrinador, a delegação, para os fins a que se propõe este trabalho, é o ato que envolve, do ângulo do poder delegante, forma de representação do poder estatal ao credenciar seu delegado, e, sob o prisma do delegado (notários e registradores), é vinculada ao cargo público atribuído ao seu exercente, em caráter permanente, criado por lei, com denominação própria, dependente de aprovação em concurso público e submetido à fiscalização pelo Poder Judiciário.

Nesse passo, traz-se à colação exemplos deduzidos, com maestria, por Hely Lopes Meirelles (2001) para quem “os serventuários de ofícios não estatizados, os leiloeiros, os tradutores e intérpretes públicos, as demais pessoas que recebem delegação para a prática de alguma atividade estatal ou serviço de interesse coletivo”.

#### 4.3.3 Serviços Públicos Específicos e Divisíveis

---

<sup>6</sup> [www.notarialnet.org.br/iss\\_parecer\\_alvaromelo.doc](http://www.notarialnet.org.br/iss_parecer_alvaromelo.doc)

Observando-se que a única forma viável de remuneração dos serviços públicos específicos e divisíveis é por meio de taxas, há que se investigar quais são os seus desdobramentos.

A propósito, diz Hugo de Brito Machado:

“Não é fácil definir o que seja um serviço público específico e divisível. (...) Não obstante estejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser divisível se não for específico. Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público específico, ou de um serviço público divisível. Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço específico e divisível”.

De acordo com o art. 77 do CTN, é, também, fato gerador da cobrança de taxa, a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. O art. 79 do CTN explica o que seja serviço específico e divisível, bem como a diferença entre utilização efetiva e potencial.

O Código Tributário Nacional aponta as definições legais:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o Art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Embora as definições destes serviços públicos estejam contidas em dispositivos separados (art. 79, incs. II e III), trata-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser divisível se não for específico, Machado (2002, p. 377).

Os serviços gerais ou indivisíveis são custeados com a receita de impostos e não de taxas de serviço, pois configuram atividades que o Estado desenvolve em atenção a toda a coletividade, sem visar a este ou àquele indivíduo Amaro (2002, p. 34). O serviço público que

caracteriza o fato gerador da taxa tem de ser relativo ao contribuinte desta e não à coletividade em geral, permitindo que se verifique o vínculo entre o sujeito passivo do tributo e os serviços, neste sentido o CTN afirma que o serviço tem de ser específico e divisível.

O STF tem decidido pela inconstitucionalidade de taxas cobradas pelo serviço de iluminação pública por diversos municípios, em função de o serviço ser inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de utilização separadamente pelos usuários, Súmula STF 670: “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Assim, as taxas referem-se a serviços públicos específicos, isto é, aqueles que beneficiam indivíduos ou grupos determinados, que se destacam dos demais, individualizando-se. Os serviços gerais da administração, os serviços de turismo, estatística e segurança nacional não poderiam ser objetos de taxas por serem inespecíficos. Exigem também, para sua instituição, que os serviços públicos sejam divisíveis, isto é, passíveis de utilização individual por cada um dos contribuintes.

#### 4.4 Ações Direitas de Inconstitucionalidade

Diversas ações de inconstitucionalidade têm sido intentadas ao longo dos últimos anos a fim de obterem a não-incidência do ISSQN sobre os serviços notariais. Como reforço destas ações, cite-se ADIN 3089:

Parecer da Procuradoria Geral da República, cujo relator foi Carlos Britto, e requerente a Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. A presente ação gira em torno ISS. Serviços notariais e de registro. Inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Pressupõe a violação dos artigos 145, II e §2º, 150, VI e art. 236, caput, da CRF/88.

Eis o teor dos dispositivos normativos vergastados:

21. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.1. Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.”

Alega a requerente, em síntese, que a cobrança do ISS sobre os serviços notariais e de registro viola os artigos 145, inciso II, 150, inciso VI, alínea “a”, §§ 2º e 3º, e o art. 236, caput, da Constituição da República. Segundo afirma em suas teses, as atividades notariais e registrais são serviços públicos específicos e divisíveis, cuja

realização o Estado delega aos particulares (art. 236, caput) e, portanto, os emolumentos cobrados pela prestação desses serviços possuem a natureza de taxa (art. 145, II), conforme já decidiu esse Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões. Dessa forma, não pode o Município ou o Distrito Federal instituir e cobrar o ISS sobre um serviço público concernente a um Estado-Membro. O Congresso Nacional, representado pela Advocacia-Geral do Senado, presta informações às fls. 135-148, aduzindo, em caráter preliminar, a ausência dos pressupostos para a concessão de medida liminar. Ademais, argumenta, em defesa do ato normativo impugnado, que a delegação de serviços notariais e registrais em nada difere da concessão e permissão de serviços públicos, uma vez que são atividades públicas exercidas em caráter privado e, portanto, torna-se questão de política de justiça tributária dar igual tratamento tributário tanto a empresas delegatárias como a empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos. Alega, ainda, que não se pode falar em violação ao princípio constitucional da imunidade recíproca, visto que os emolumentos, embora considerados taxas, não são recolhidos pelos entes públicos, nem repassados aos cofres dos Estados. Em suas próprias palavras, “a aplicação da imunidade recíproca somente tem lugar quando o próprio ente político presta o serviço. Ora, se este é prestado através de particulares permissionários, concessionários, autorizados e delegatários, em caráter privado, não há que se falar em imunidade, posto que nem mesmo as empresas públicas, sociedades de economia mista as têm no desempenho de suas atividades”.

O Presidente da República, representado pela Advocacia-Geral da União, presta informações às fls. 152-153, reconhecendo a inconstitucionalidade da norma impugnada, tendo em vista que o “serviço de registro público e notarial é considerado serviço público, como tem diversas vezes assentado o Supremo Tribunal Federal (...) e, nessa linha, a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre o serviço de registros públicos cartorários e notarias parece incorrer na vedação do art. 150, VI, ‘a’, da CF”. O art. 236, caput, da Constituição da República, dispõe que “os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do poder público”. Nesse caso, como se pode perceber, trata-se de delegação de serviço público, que, no caso específico dos serviços notariais, assume caráter peculiar em relação ao conceito geral de delegação de serviços públicos, que abrange as concessões e permissões. A delegação de serviços notariais constitui figura autônoma, decorrente do próprio art. 236, caput, da Constituição, e do regime específico criado pela Lei nº 8.935/94, ainda que se insira nas características essenciais do conceito geral de delegação.

30. Portanto, conclui-se que os itens 21 e 21.1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 são inconstitucionais, por violação direta aos artigos 145, II e § 2o, 150, VI, “a” e 236, caput, da Constituição da República.

Ante o exposto, o parecer é pela procedência do pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Merece destaque ainda o parecer da Advocacia Geral da União nos autos da Ação

Direta de Inconstitucionalidade nº 3089.

Informações prestadas pelo Presidente da República:

“A questão suscitada pela requerente liga-se portanto à noção de serviço público da qual extrai a ilação lógica de que, nessa condição, os prestadores de serviços – públicos como os registradores ou notários – ficariam ao abrigo da imunidade

tributária da letra “a” do artigo 150, VI da Constituição Federal que veda a instituição de impostos sobre serviços uns dos outros. E, assim, o imposto sobre serviço, um imposto municipal, não poderia ser exigido de um prestador de serviços estadual.

O imposto sobre serviços regulado pela Lei Complementar nº 116/2003 de fato estabelece, que a prestação do “Serviço de Registros Públicos, Cartorário e Notariais” relacionado na lista anexa no inciso 21 21.1, é fato gerador do Imposto sobre serviços, cuja base de cálculo é o preço do serviço e contribuinte o prestador. De outra parte, o serviço de registro público e notarial é considerado serviço público, como tem diversas vezes assentado o Supremo Tribunal Federal, entre tantas, por exemplo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1378 – Medida Cautelar (Deferida) – considerando que as custas e emolumentos “concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária” e que essa atividade “constitui em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estabilidade sujeitando-se por isso mesmo, a um regime estrito de direito público” e que “a possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registros ser efetivada “em caráter privado por delegação do Poder Público” (Constituição Federal, art. 236) não caracteriza a natureza essencialmente estatal dessa atividade de índole administrativa (Pleno, DJ 30.05.97, Página 23175).

Nessa linha, a instituição do imposto sobre serviço de qualquer natureza incidente sobre o serviço de registros públicos cartorários e notariais parece incorrer na vedação do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, merecendo a apreciação judicial na forma dos precedentes”.

Corroborando com este entendimento, o relator da ADI 3089, ministro Carlos Ayres Britto já havia proferido seu voto na sessão plenária de 20 de setembro de 2006, no sentido da procedência do pedido, ou seja, a inconstitucionalidade da cobrança do imposto. Na ocasião ele julgou este tipo de serviço como “atividade pública prestada em caráter privado”.

Segundo Ayres Britto, o Supremo tem entendido que o serviço notarial e de registro é uma atividade estatal, porém, da modalidade serviço público. Desta forma, não se poderia pressupor que existe caráter tributário, como decorrentes do desempenho de atividade econômica. Para o ministro, isto significa excluir a incidência do ISS, uma vez que a natureza desse tributo só poderia ter como fato gerador, uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal, voltada para o contribuinte, salvo se a própria Constituição admitisse, explicitamente, o contrário.

#### 4.4.1 Posicionamentos contrários a ADIN 3089

O julgamento de setembro de 2006, entretanto, foi suspenso com pedido de vista do ministro Joaquim Barbosa, após a antecipação do voto divergente do ministro Sepúlveda Pertence, julgando improcedente a ação. O ministro Pertence (2006) ponderou que o serviço notarial e de registro “é atividade estatal delegada tal como exploração de serviços públicos essenciais, mas enquanto atividade privada é um serviço sobre o qual nada impede a incidência sobre do ISS”. “Se vamos levar essas definições para outros efeitos às últimas conseqüências, a renda do cartório é uma renda tributária, então como incidir um imposto de renda sobre uma renda tributária?”, indagou Pertence (2006).

Diferentemente do relator, e na linha do voto divergente do ministro Sepúlveda Pertence, o ministro Joaquim Barbosa (2006) considerou que a tributação do ISS cobrado de particular, como contraprestação pelo exercício delegado de serviços notariais e de registro, não viola a imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI-a da constituição Federal.

O ministro lembrou que a atividade notarial é sempre exercida por entes privados, “mediante contraprestação com viés lucrativo, posto que de índole estatal, submetido ao poder de polícia do Judiciário”, de acordo com o artigo 236, caput, parágrafos 1º e 2º da Carta Magna. Para Joaquim Barbosa, a circunstância da atividade ser remunerada, isto é, explorada com intuito lucrativo por seus delegados, já atrairia, por si só, a incidência do artigo 150 da Constituição que veda a cobrança, pelos entes federados, a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. No entanto, o parágrafo 3º do mesmo artigo, diz que o mesmo não se aplicam “ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”.

O ministro Joaquim Barbosa acrescentou que não há como conciliar a função a que se destina a imunidade recíproca com o efeito jurídico de declaração de inconstitucionalidade pretendido pela Anoreg.

Veja-se, então, a explicação apresentada por Barbosa (2006):

A imunidade recíproca opera como mecanismo de ponderação e calibração do pacto federativo, destinado a assegurar que entes desprovidos de capacidade contributiva vejam diminuída a eficiência na consecução de seus objetivos defendidos pelo sistema jurídico. Ela também é uma salvaguarda contra o risco de utilização de tributos como instrumento de pressão econômica entre os membros do pacto federativo.

Em seu voto-vista o ministro citou julgamentos históricos sobre a matéria, quando destacou o caso *McCullough*, um “leading case” [caso condutor] julgado pela Corte Suprema dos Estados Unidos da América, que o ministro reputou como referência máxima nessa matéria, pois tanto os objetivos como os efeitos do reconhecimento da imunidade recíproca são passíveis de submissão ao crivo jurisdicional em um exame de ponderação e proporcionalidade, não basta, portanto, a constatação objetiva da natureza pública do serviço que se está a tributar.

Assim a imunidade recíproca é garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executam, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação devidamente remunerados.

O ministro Barbosa (2006) fez ponderações acerca da vinculação da atuação estatal na incidência do ISS:

Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas, elas se justificam pela capacidade contributiva dos agentes que as exploram com objetivo econômico, pois a Constituição autoriza aos municípios e ao Distrito Federal a instituição do ISS, ainda que públicos, quando desempenhados por particulares.

Pelas razões expostas em seu voto, o ministro julgou improcedente a ADI, declarando a constitucionalidade dos dispositivos.

A ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha e os ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cezar Peluso e Gilmar Mendes acompanharam a divergência aberta pelo ministro

Sepúlveda Pertence, bem como o entendimento do ministro Joaquim Barbosa em seu voto-vista.

#### 4.5 Atual posicionamento do SFT

A ação direta de inconstitucionalidade, ADIN 3089, movida contra a cobrança do ISSQN voltou ao plenário em 27 de abril do corrente ano e contabiliza apenas um voto contra a cobrança, do relator Carlos Britto. O julgamento foi suspenso por um pedido de vista do Ministro Marco Aurélio de Mello e aguarda também o voto de Celso de Mello.

O Supremo Tribunal Federal praticamente encerrou a disputa em torno da cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) dos cartórios, já com sete votos em favor da incidência do tributo.

Segundo informações obtidas no site on line<sup>7</sup>, dados do jornal Valor Econômico revelam a representatividade do imposto nas prefeituras de todo o país. Caso aja fracasso da ação movida pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg) deverá deixar livre para tributação uma receita anual de R\$6,8 bilhões, segundo estimativa realizada a partir dos valores recolhidos ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça de São Paulo, correspondente a 3,29% do que é pago em emolumentos nos cartórios paulistas. No voto-vista levado ao plenário do Supremo, o Ministro Joaquim Barbosa defendeu que os cartórios têm capacidade contributiva e a atividade é explorada com intuito lucrativo por entes privados, o que justifica a tributação.

Ao longo deste último capítulo, observou-se que afloram-se duas correntes doutrinárias que retratam pensamentos divergentes sobre a incidência do ISSQN nos serviços de registro público, cartorários e notariais. Para alguns, os serviços notariais e de registros são serviços públicos, porque prestados, mediante procedimentos de Direito Público, para a

<sup>7</sup> <http://www.consultormunicipal.adv.br/>

satisfação de interesses coletivos. São, ainda, específicos e divisíveis, porque sempre se referem a alguém e podem ter sua utilização, efetiva ou potencial, individualmente considerada. A equação não se altera, segundo esta corrente, mesmo sendo exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. Por outro lado, alguns doutrinadores inclusive a maior parte da corte do Supremo Tribunal Federal, defendem a cobrança por parte dos municípios do referido tributo, pois os cartórios são concessões e, assim como qualquer outra concessionária, obedecem às regras das empresas privadas. Não estando, desta forma, livres da tributação. A partir da Constituição da República de 1988, embora sejam chancelados por fé-pública e o Estado detenha a titularidade, os serviços notariais são prestados a título privado, de modo que incide a tributação pelo ISS, pois gera atividade lucrativa.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do presente trabalho, buscou-se esclarecer os diversos aspectos que envolvem o tema acerca da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços cartorários, notarias, e registrais, objetivando que se pudesse, ao final, prestar relevante contribuição à comunidade acadêmica, bem como a sociedade, tendo em vista que as conclusões que serão aqui consignadas interessam diretamente a todos que lidam com o campo do Direito Tributário, seja em âmbito nacional por tratar da edição da LC 116/03, estadual no que se refere ao estabelecimento de tabela de emolumentos e, aos que mais interessam, ou municipal por ser a edilidade competente para a instituição do referido tributo. Algumas considerações, portanto, tornam-se pertinentes.

Como observou-se, a Constituição Federal 1988 atribuiu competência aos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar. Assim, a partir de agosto de 2003, o ISSQN passa a ser regido pela Lei Complementar 116/03, onde, além de manter a enumeração de alguns serviços, trouxe uma série de novos itens com atividades elencadas em sua lista anexa, inclusive com a atividade de cartórios que se revela como objeto de análise neste estudo, presentes nos itens 21 e 21.1 da LC 116/03. Contudo, tal enumeração tem sido tema de muita divergência doutrinária a respeito de referida tributação. Foi nesse campo, que o presente trabalho esboçou os principais caracteres dos tributos, em especial sobre impostos. Quanto as novas feições do ISSQN, observou-se o tributo antes e após à Constituição Federal de 1988, revelando traços característicos como também sua importância para os municípios.

Segundo o CTN, em seu art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Para determinar a natureza jurídica de um tributo, leva-se em consideração o fato gerador da

respectiva obrigação sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação.

No que diz respeito às espécies de tributos, tem-se que de acordo com a Constituição Federal, em seu art. 145, a União, o DF e os Municípios poderão instituir: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Isto é o que defende a corrente clássica e minoritária da divisão tripartite dos tributos, por negarem o caráter de tributo ao empréstimo compulsório e às contribuições sócias, denominando-as de contribuições parafiscais. Entretanto, entende a corrente majoritária que a matéria deve ser analisada à luz do Sistema Tributário vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise. Assim, não existem apenas esses três tributos, mas outros, que decorrem duma interpretação sistemática da CF.

Em seguida, abordou-se os aspectos gerais de cada espécie de tributos elencados no ordenamento jurídico tributário brasileiro, quais sejam, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sócias. Constatou-se que, no Brasil, os impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

No estudo dos tributos e, em especial aos impostos, observou-se que estes, por serem objeto do presente estudo, são tributos não vinculados, e que de acordo com a Constituição do Brasil, são da competência privativa de cada um dos entes tributantes brasileiros: existem os impostos federais (privativa da União), os impostos estaduais (privativos de cada Estado e do Distrito Federal) e os impostos municipais (privativos de cada Município e do Distrito Federal). Como forma de classificação, a doutrina traz como tipos de impostos os diretos e indiretos. Quanto àqueles pode-se afirmar que são os impostos em que

não há repercussão econômica do encargo tributário, ou seja, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Dando continuidade, tratou-se especificamente do tipo de imposto que gera o tema deste trabalho, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Foi esmiuçado conceito, bem com competência e suas principais características para sua instituição. Para que o município possa legitimar o ISS em seu território, imprescindível se faz o estabelecimento de lei ordinária local, em que seja expressamente delineado o referido imposto, contendo seus elementos essenciais: fato gerador, base de cálculo, alíquotas, lista de serviços, sujeito passivo da obrigação, infrações e correspondentes penalidades, obedecendo às normas determinadas pela lei complementar vigente.

Ainda neste íterim, constatou-se que é preciso o preenchimento de três fatos materiais para que possa haver incidência do imposto sobre serviços: a realização efetiva do serviço, o enquadramento do serviço na lista de serviços (atual LC 116/03) e por fim, o caráter oneroso do serviço.

Consignou-se que sobre o local de incidência do ISSQN a Lei Complementar 116/2003 manteve como regra matriz o estabelecimento prestador, critério idêntico ao adotado anteriormente, mas, desta vez, com maior esmero ao definir a expressão “estabelecimento prestador”. Dessa forma, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Como forma de coibir tal tributação e, inclusive, evitar autuações por parte do

fisco municipal, vislumbrou-se ainda neste capítulo quais as possíveis mediadas judiciais cabíveis no caso de incidência do ISSQN sobre os serviços notariais, cartorários e de registro. Destarte, para a corrente que entende como inconstitucional a incidência do ISSQN nos itens 21 e 21.1, é possível afastá-la através de vários remédios, dentre os quais merecem destaque a ação direta de inconstitucionalidade e o mandado de segurança. Quanto ao primeiro remédio, a representação genérica de inconstitucionalidade, introduzida em nosso sistema normativo pela Emenda 16/55, à Constituição de 1946, revela-se como mecanismo apto a garantir a observância de todos os dispositivos da Constituição. Assim, tendo em vista os pressupostos legais e por ser esta ação de controle de constitucionalidade concentrado, gera efeito *erga omnes*. Quanto ao mandado de segurança, o mesmo é uma ação constitucional que as pessoas, físicas ou jurídicas, têm ao alcance da mão, para se protegerem, de modo pronto e eficaz, contra ofensa ou ameaça de ofensa, por ato de autoridade, a seus direitos líquidos e certos, não amparáveis por *habeas-corpus* ou *habeas-data*.

No último capítulo, analisou-se especificamente as controvérsias sobre a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços de registro público, cartorários e notariais à luz da doutrina. Observou-se que alguns defendem o controle incidência de tal imposto, tendo em vista que esta atividade gera lucro e detém de caráter privado que ocorre por delegação do poder público. Por outro lado, parte da doutrina se manifesta contrariamente a tal incidência, alegando que se estaria ferindo o princípio da imunidade recíproca tributária, uma vez é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, bem como as diferentes, bem como a diferente base de cálculo existente entre taxa e impostos.

A par dos argumentos exaustivamente expostos no trabalho, infere-se que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) deve incidir nos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, ou seja, nos serviços cartorários, notariais e registrais.

Isto porque a tributação do ISSQN cobrado de particular, como contraprestação pelo exercício delegado de serviços notariais e de registro, não viola a imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal, com a ressalva de que a atividade notarial é sempre exercida por entes privados, mediante contraprestação com viés lucrativo, posto que de índole estatal, submetido ao poder de polícia do Judiciário. Verificando-se que o município agiu dentro da sua esfera de competência, observando a lei e os princípios constitucionais, deverá ser cobrado o ISSQN sobre os serviços de cartórios. Agindo deste modo, nada impede a tributação via ISSQN dos serviços cartorários, pois os cartórios têm capacidade contributiva e a atividade é explorada com intuito lucrativo por entes privados.

No que concerne aos argumentos contrários à incidência, tem-se que a Carta Magna vigente estatui que os notários e registradores não são funcionários públicos, passando a ser colaboradores do Poder Público, sob regime de delegação, atuando em recinto particular e contratando seus empregados sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho. Quanto a vedação constitucional à União, Estados, Distrito Federal e Municípios em instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Se há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, como se dá em relação aos serviços notariais e de registro, não incide impedimento à tributação, conhecido com imunidade, posto que não se estará onerando um serviço público. Portanto não existe impedimento à tributação pelo ISSQN em relação aos serviços notariais e de registro, pois são exercidos em caráter privado.

Ao fim, consigna-se a certeza do esclarecimento das questões propostas no presente trabalho e da contribuição dada à comunidade acadêmica, bem como a sociedade, tendo em vista a clareza de organização das idéias que facilitou a compreensão do tema

abordado e a indicação de diretriz que se amolda ao nosso ordenamento. No entanto, assenta-se a consciência de que as discussões devem prosseguir para o engrandecimento de todos.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Joaquim Castro. *Competência e autonomia dos municípios na nova constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1980.

\_\_\_\_\_. *Taxa de Polícia – localização e funcionamento*. São Paulo: in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, v. 3, RT, 1980.

BRASIL, Constituição da República Federativa do. org. Anne Joyce Angher. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2006. (Coleção de leis rideel. Série compacta).

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CATILHO, Manoel Lauro Volkmer de. *ADIN 3089 - Parecer da Advocacia Geral da União*. Disponível em [www.notarialnet.org.br/adin3089](http://www.notarialnet.org.br/adin3089). Acessado em: 17 de setembro de 2007.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Parecer ISSQN*. Disponível em: [www.notarialnet.org.br/iss\\_parecer\\_olf.doc](http://www.notarialnet.org.br/iss_parecer_olf.doc). Acessado em 20 de outubro de 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Lançamento Tributário e Decadência*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 11. ed. São Paulo, Malheiros, 2000.

MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 3. ed. rev. ampliada e atualizada. Salvador: juspodium, 2007.v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAIS, Alexandre de. *Direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NETO, Arthur de Castilho. *Parecer técnico sobre ISSQN*. Disponível em [www.notarialnet.org.br/iss\\_parecer\\_a\\_b\\_o.doc](http://www.notarialnet.org.br/iss_parecer_a_b_o.doc). Acessado em 23 de outubro de 2007.

SESSAK JÚNIOR, Ioroslau. *Direito Tributário – Concursos da Área Fiscal*. 12. ed. São Paulo: Central de Concursos, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15. ed. rev. e atual. nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

TAUIL, Roberto Adolfo. *O Imposto Sobre Serviços – ISS – Comentários à Lei Complementar nº 116/03*. 1 ed. Rio de Janeiro: Consultor Municipal.adv.br, 2003.

\_\_\_\_\_. *A Gestão Fazendária Municipal e Práticas de Fiscalização*. 1 ed. Rio de Janeiro: Consultor Municipal.adv.br, 2003.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ZAMPIERI, Marcelo. *Incidência do ISS sobre serviços notariais e registrais através da LC nº 116/03: flagrante inconstitucionalidade*. Disponível em [www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?). Acessado em 19 de setembro de 2007