

HÁ INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADE CARTORÁRIA NOTARIAL E DE REGISTROS PÚBLICOS¹

Irineu Lima da Silva²

José Evandro Lacerda Zaranza Filho³

RESUMO

O presente trabalho, tem por escopo, analisar a hipótese de incidência tributária do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN), nas atividades cartorárias, notariais e de registros públicos, a partir de uma verificação da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn), argüida, pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR), que em seu mister questiona a constitucionalidade da cobrança do imposto sobre as atividades de serviços prestados por seus associados. Com a entrada em vigor da lei complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, esta lei ampliou para efeito de tributação o rol de serviços tributáveis pelos Municípios e também pelo Distrito Federal, por força do disposto no art. 147⁴, da Constituição Federal.

Palavras-chaves: Hipótese de Incidência. Imposto. Cartorários. Lei Complementar. Tributação. Município.

¹ Artigo apresentado a Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte (FARN), para obtenção do título de Bacharel em Direito.

² Acadêmico do curso de Direito da Faculdade (FARN).

³ Professor orientador do curso de Direito da Faculdade (FARN).

⁴ Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais

ABSTRACT

The present work has as scope to analyze the possibility of tax incidence of the tax service of any nature (ISSQN), activities Cartor, notary and public records, from an analysis of the decision of the Supreme Court (STF) in a direct action of unconstitutionality (ADIn) argued, the Association of Notaries and Registrars of Brazil (ANOREG / BR), which in its mister challenge the constitutionality of collecting the tax on the activities of services provided by its members. With the entry into force of complementary law No. 116 of July 31, 2003, this law expanded for purposes of taxation the list of taxable services by the municipalities and also the Federal District, as this federative entity under the constitution, holds in his power for purposes of taxation the tax jurisdiction of the state and municipal jurisdiction. The ANOREG mentions that the collection of the tax is unconstitutional because it does not affect Tax Service activity in purely state and that the charge violates the constitutional principle of reciprocal immunity.

Keywords: Hypothesis of Incidence. Tax. Cartographic. Complementary Law. Tax. Council.

1 INTRODUÇÃO

A nova lei de regência nacional do ISS, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, em substituição a Lei Complementar nº 56/87, 22/74, 100/99 e ainda os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, promovendo uma grande reestruturação no Imposto Sobre Serviços e institui novas regras a serem observadas por todos os Municípios do Brasil.

Na prática, todavia essa lei, que era esperada, para pacificar as divergências e os conflitos da legislação pretérita, chegou trazendo também grandes polêmicas e controvérsias quanto à sua interpretação, operacionalização e aplicação, entretanto neste artigo iremos analisar apenas o item 21 e 21.01 da nova lista de serviço que trata da cobrança por parte dos Municípios e do Distrito Federal do Imposto Sobre Serviço sobre atividades cartorárias, notariais e de registro cuja constitucionalidade é questionada, sendo que a discórdia foi objeto de uma AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, (ADIn) argüida, pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR.

Neste contexto, primeiramente fizemos uma explanação a respeito da regra-matriz do ISS. Em outro momento posterior, analisamos a previsão legal da incidência do imposto, sua natureza jurídica, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e uma conclusão. Durante todo o trabalho não se afastou da peça central em comento isto é: a imunidade recíproca requerida pela ANOREG. Para concluirmos, ao final, em face da orientação e do entendimento da suprema corte se os serviços prestados pelos cartorários, notariais e os registradores, devem mesmo ser tributados pelo fisco municipal, em relação ao imposto em questão.

2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A regra matriz do ISS, assim como qualquer tributo, tem como pressupostos essenciais os seguintes componentes: elemento material (fato gerador da obrigação tributária), elemento pessoal (contribuinte), elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota fiscal) e local de incidência tributária do imposto (elemento espacial).

2.1 CRITÉRIO MATERIAL

O fato gerador da obrigação tributária é o elemento material da obrigação. É a sua ocorrência que faz nascer o direito do Estado Juiz ao imposto. O Código Tributário Nacional define assim o fato gerador em seu art. 114⁵.

A expressão fato gerador abriga por sua definição dois momentos distintos: no primeiro momento sua descrição elaborada pelo legislador, aquele que cria o fato gerador ainda hipotético, tem termos abstratos; num segundo momento a sua ocorrência material, quando instaura a relação jurídica e cria o fato gerador agora real e concreto.

O primeiro momento, portanto, descreve uma situação hipotética capaz de provocar, se vier a acontecer, a incidência tributária. No segundo, a situação hipotética transforma-se em realidade, o fato gerador realmente acontece. Por esse motivo, adotam-se denominações diferentes para os dois momentos. Geraldo Ataliba,⁶ propõe que se chame o primeiro momento de hipótese de incidência, e o segundo de fato imponible, com esta disposição, declara-se como ocorrido o fato gerador no momento em que a situação jurídica se acha definitivamente constituída, conforme disposto no art. 116 do Código Tributário Nacional⁷.

No caso do ISS, foi outorgado pela carta magna em seu art. 156, caput e inciso III, que assim aduz; compete aos Municípios instituir impostos sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definido em lei complementar. O inciso II refere-se a serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou seja, estes serviços passaram a ser exceção do alcance do ISS. Sendo assim, compõe, inexoravelmente, o critério material da regra matriz de incidência tributária do ISS a realização efetiva do serviço, o enquadramento do serviço na lista e o caráter oneroso do serviço.

O fato imponible somente ocorre com a efetiva prestação do serviço, se serviço não foi prestado não há incidência do imposto. Se a fiscalização encontra em

⁵ Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁶ Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 2ª Ed, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.

⁷ Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

um escritório de contabilidade que presta serviço para diversas empresas um talonário de orçamento não pode determinar a cobrança do imposto sobre os valores ali constantes, se inexistir prova de que aqueles serviços foram realmente realizados. Seguimos o entendimento de que a lista de serviços enumera restritamente os serviços que podem ser tributados pelo ISS, o motivo básico é exatamente limitar a abrangência do imposto com o intuito de evitar conflitos tributários, provocando bitributações sobre um mesmo fato gerador, principalmente com o ICMS. O caráter oneroso aduz que o serviço tem valor econômico e foi remunerado seu prestador, logo entende-se, que se o serviço foi realizado gratuitamente, não se pode falar em ISS.

Segundo Eduardo Soares de Melo, o aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados situações serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder público em benefício do mesmo. (Melo, 2000, p. 29).

Segundo Aires Barreto conceituou “serviço tributável” como o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo. (Barreto, 2005, p. 35).

Para ser tributável, deve está o imposto definido em lei, compreendido na competência tributária dos Municípios, definido em lei complementar com lista de serviço anexa e ainda para que o Município possa legitimar a cobrança do ISS em seu território, faz-se necessário o estabelecimento de lei ordinária municipal, em que seja expressamente delineado o referido imposto, contendo seus elementos essenciais (fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo da obrigação e lista de serviço etc.), obedecendo às normas determinadas pela lei complementar vigente. Sem lei local, o Município não pode cobrar o imposto, porque inexistente amparo legal próprio.

2.2 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal é aquele critério que em relação à hipótese de incidência ocorre concretamente fatos descritos depois da vigência da lei, e enquanto esta lei

estiver em vigor, estes fatos serão considerados fatos imponíveis, aptos a darem nascimento à obrigação tributária, nascida esta obrigação aparece o vínculo o liame subjetivo que se estabelece entre o Município (credor sujeito ativo – fisco municipal) e o particular (devedor sujeito passivo – contribuinte) em função de uma prestação de serviço.

Segundo Paulo de Barros Carvalho refere-se ao critério temporal como: o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto, o pagamento de certa prestação pecuniária. (Carvalho, 1999, p. 257).

Os fatos imponíveis ocorrem em um determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público. Em se tratando de ISS, impõe-se a restritiva obediência ao seu aspecto material – prestação de serviço – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais, somente com a efetiva realização dos serviços é que ocorre o fato gerador, o simples contrato representa o mero dever de ser prestado um serviço que embora certamente venha a ter implicações no âmbito privado (exclusivamente relação entre prestador e tomador do serviço), não apresenta nenhum reflexo tributário. Implicitamente, quando da repartição da competência impositiva, o constituinte indicou a coordenada de tempo em que se reputa ocorrido o fato descritivo na norma, no caso do ISS, o nascimento do vínculo obrigacional dá-se com a efetiva prestação de serviço. Vale dizer, o imposto só incidirá em momento posterior à efetiva prestação de serviço.

2.3 CRITÉRIO ESPACIAL

Os fatos tributários naturalmente ocorrem em específicos lugares, cumprindo ao legislador estabelecer o local em que, uma vez acontecida à materialidade tributária, se reputa devida a obrigação.

Segundo Geraldo Ataliba, Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na hipótese de incidência, se não se

der em lugar nela previstos explícitos ou o que é raro e em geral dispensável explicitamente, não será fato impositivo. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. (Ataliba, 2000, p. 105).

Dentre a gama de elementos pertinentes a realização da espacialidade material, tais como o domicílio, estabelecimento fonte, território, origem ou destinação de bens, e negócio envolvendo as partes da relação jurídica implicadora do tributo, há que se perquirir as diretrizes plasmadas na Constituição Federal, consoante competência tributária, compreende tanto o âmbito territorial de validade da lei, circunscrevendo-se ao limite geográfico da pessoa de direito público, como o local da específica realização do fato gerador.

O âmbito de validade territorial das leis não se confunde com o critério espacial. O primeiro restringe o espaço geográfico onde as leis de uma determinada pessoa política terão o condão de produzir efeitos. As leis da União produzirão efeitos no território nacional; as leis dos Estados-membros produzirão efeitos nos territórios respectivos de cada Estado membro; as leis dos Municípios produzirão efeitos nos territórios respectivos de cada Município; e, finalmente, as leis do Distrito Federal produzirão efeitos no seu respectivo território. É o que se depreende, em apertada síntese, do princípio da territorialidade das leis tributárias, prestigiado, ainda que implicitamente, pela Constituição.

É o que ocorre no caso do ISS. Constitui critério espacial da regra matriz de incidência do ISS o local onde se reputa ocorrida a prestação de serviços. Infere-se do Texto Constitucional, da materialidade do imposto nele referido, que o fato “prestar serviços” só pode ser tributado no local de sua realização. E, em atenção ao princípio da territorialidade, somente as leis do Município onde ocorrer a prestação de serviços poderá alcançar o fato jurídico tributários.

Segundo Paulo de Barros Carvalho ensina que este haverá de ser o lugar onde o esforço humano, ou a atividade da pessoa do prestador, seja ela física ou jurídica, se desenvolve, ainda que a entrega do serviço, pronto e acabado, se opere em local diferente, situado, por exemplo, no território de outro Município. Deparamos aqui com uma das circunstâncias em que o critério espacial do suposto normativo coincide com a amplitude de eficácia da própria lei. (Carvalho, 1983, p. 153).

A norma matriz constitucional do ISS, informada pelos princípios constitucionais tributários, notadamente o da territorialidade, impõe que a prestação de serviço seja tributada no local de sua efetiva realização.

A par disso, disposição legal em sentido contrário é tachada de inconstitucional. A atuação do legislador complementar, bem assim do legislador municipal está adstrita ao Texto Constitucional.

Nesse contexto, fica estabelecido que o ISS, em regra, será devido no local do estabelecimento ou domicílio do prestador, a fim de evitar repetições desnecessárias. Limitamo-nos, apenas, a advertir que o legislador ordinário, na conformação da regra-matriz de incidência tributária do ISS, deverá observar o critério espacial do imposto implicitamente demarcado na Constituição Federal, qual seja o local da efetiva prestação do serviço, assim aduz os artigos 3º e 4º da lei 116/2003⁸. Sabemos de antemão que o fato gerador, a hipótese de incidência do

⁸ 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.

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

ISS, é a prestação do serviço, se um mecânico não exerce sua profissão, não prestou serviços não há o que falar em ISS só porque ele é mecânico se não houve a ocorrência do fato gerador correspondente. A lei fala em estabelecimento prestador e não em estabelecimento do prestador. Estabelecimento tem um sentido amplo como o ato de estabelecer, ou o ato de fixar-se em certo local para praticar certas ou determinadas atividades. Interessante observar que a nova lei resolveu conceituar estabelecimento, considerando-o como o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Outro ponto importante para se invocar é o princípio da territorialidade, pois a população do Município elege seus mandatários e esses possuem o poder de estabelecer leis sem qualquer interferência da União, dos Estados e dos demais Municípios, desde que atendidas as normas superiores da Constituição Federal, devendo existir também uma absoluta isonomia dos Municípios, um não podendo se impor a outro, interferindo na administração do outro, ou invadindo e procurando aniquilar autonomia alheia. Como se sabe, o ISS é um imposto municipal, e como qualquer outro tributo, regulado por lei complementar obrigatoriamente obediente às normas constitucionais. Cada município é autônomo para criar suas próprias leis, base jurídica do exercício de seus direitos, mas atreladas aos mandamentos da Constituição.

2.4 CRITÉRIO PESSOAL

É a qualidade inerente à hipótese de incidência, que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato gerador fará nascer. Consiste numa conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas que serão exigidas, em virtude do fato gerador e por força de lei em sujeito da obrigação.

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Art. 4º 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-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

2.4.1 SUJEITO ATIVO

Sujeito ativo da relação jurídica tributária é o titular do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária. De acordo com o disposto no art. 119 do CTN, (Código Tributário Nacional), o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, A titularidade da competência tributária é outorgada às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados e Municípios), de conformidade com as diretrizes estabelecidas na Constituição Federal. Os princípios federativo e o da autonomia municipal consagram uma forma de Estado, disciplinando os direitos conferidos aos entes políticos, mediante a fixação de expressas e precisas pautas de competência para dispor sobre as matérias tributárias tratadas na carta maior. (Melo, 2000, p. 9).

Em geral, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é a pessoa política de direito público que detém competência para a instituição do tributo. A titularidade da aptidão para instituir, mediante lei, um tributo pressupõe o direito subjetivo do ente tributante de exigí-lo.

No caso dos impostos, conquanto a indicação do sujeito ativo esteja contida no conseqüente da norma criadora dos tributos a regra matriz de incidência tributária, cuja conformação fica a cargo do legislador ordinário, podemos inferir diretamente da Constituição quem será o sujeito ativo da relação jurídica tributária. É a própria repartição da competência impositiva que nos permite afirmar quem será o titular da exigibilidade do tributo. No caso dos tributos vinculados, em que a competência tributária é comum, será sujeito ativo o ente político que exercer a atividade estatal.

Todavia, a análise da Constituição Federal para a identificação do sujeito ativo da relação jurídica prescrita no conseqüente normativo não é o bastante. Isso porque é permitido às pessoas titulares da competência tributária nomear outro ente, público ou privado, para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária. Diz-se que, neste caso, há transferência da capacidade ativa. É dizer, o ente tributante transfere à pessoa pública ou privada a capacidade de exigir o cumprimento da

obrigação tributária, permanecendo com a titularidade da competência tributária visto ser esta intransferível. Nesses casos, o legislador ordinário deve ser expresso, indicando no critério pessoal do conseqüente normativo e ente responsável pela exigibilidade do tributo.

No que se refere ao ISS, a competência para sua instituição foi outorgada aos Municípios e ao Distrito Federal, os quais têm exercido a respectiva capacidade tributária ativa. Assim, o sujeito ativo da obrigação tributária, isto é, o titular do direito subjetivo de exigir o seu cumprimento é o Município ou o Distrito Federal.

2.4.2 SUJEITO PASSIVO

Vamos distinguir, inicialmente, o sujeito passivo da obrigação tributária a figura do contribuinte e o responsável. Toda pessoa obrigada, por força de lei, em pagar um tributo assume o caráter de sujeito passivo tributário.

Contribuinte é o sujeito passivo originário da obrigação, resultado da simples realização do fato imponible aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, contribuinte é, assim, o fornecedor do trabalho, o locador de bens móveis, a pessoa que oferece diversão pública ou faz cessão de direitos.

Responsável é aquele que tem a obrigação legal de pagar o imposto, embora não tenha relação direta com o fato gerador. Ou seja, todos os contribuintes são sujeitos passivos da obrigação, mas nem todos os sujeitos passivos da obrigação tributária são contribuintes. O art. 121⁹ do Código Tributário Nacional assim identifica a matéria.

2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Passemos à análise do critério quantitativo do conseqüente da regra- matriz de incidência do ISS. Esse critério, composto pela base de cálculo, alíquota e

⁹ Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

lançamento que permite-nos identificar o quantum da prestação pecuniária objeto da relação jurídica tributária em estudo.

2.6 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, vale dizer, a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais. Receita auferida pelo prestador que não corresponda à remuneração pela prestação de serviços de competência dos Municípios não poderá ser tomada como base de cálculo do ISS, sob pena de desfigurá-lo, no mais das vezes com invasão de competência tributária alheia.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, a base de cálculo do ISS deve-se consolidar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho (Machado, 1999, p. 228).

Em outras palavras Paulo de Barros Carvalho, chama de base calculada “a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo”. E, continua, aduzindo que a base calculada possui três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; c) confirmar, infirmar ou correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa. (Carvalho, 1999, p.171)

2.7 ALÍQUOTA

Não basta, para a fixação do quantum da dívida tributária, a indicação abstrata da base de cálculo. O legislador ordinário, na conformação da regra-matriz de incidência tributária, deve congrega a base de cálculo a alíquota, a fim de determinar a prestação pecuniária a ser adimplida pelo sujeito passivo tributário.

Alíquota é o percentual que irá incidir sobre a base de cálculo para apurar-se o montante devido do tributo, a constituição de 1988 dispõe que a lei complementar

estabeleça quais sejam as alíquotas do ISS, a lei complementar 116/2003¹⁰ disciplina as alíquotas máximas do ISS em todo o território nacional, na base de 5%, em relação à alíquota mínima, consideramos surpreendente o fato de a nova lei não ter apreciado a matéria, de qualquer forma, como nada foi dito mantém-se a alíquota mínima de 2%.

2.8 LANÇAMENTO

O lançamento do ISS é feito, em regra geral, por homologação, nos termos do art. 150¹¹ do CTN. Pode também, ser objeto de lançamento de ofício. Assim aduz a referida norma “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte ou responsável pela obrigação tributária assim a homologa.

3 PREVISÃO LEGAL DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.

Fixadas as premissas necessárias, passaremos a análise da prestação de serviço pelos titulares de cartórios, à luz do direito positivo brasileiro. Em se tratando de tributo exigido pelos Municípios e o Distrito Federal, cujo fundamento último de validade é a Constituição Federal brasileira, mister que tal análise puramente jurídica, registre-se, leve em consideração apenas e tão somente o regime jurídico tributário brasileiro aplicado à espécie.

Como se observa no Brasil, a Constituição Federal é o fundamento de validade das normas tributária em sentido estrito. Dela os entes tributantes retiram a competência para as características dos tributos. No tocante ao ISS, recai sobre

¹⁰ Art. 8º As alíquotas máxima do imposto sobre serviço de qualquer natureza são as seguintes:

I – (vetado)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento)

¹¹ Art. 150. Lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

circulação de bem imaterial (serviço) e resulta da obrigação de fazer, é o único imposto do município que incide sobre a atividade econômica propriamente dita. Entretanto, no caso do ISS, dizer que a regra-matriz de incidência tributária retira seu fundamento de validade da Constituição Federal não seria o bastante. Pode-se dizer que a regra-matriz de incidência do ISS, contém uma gama de proposições prescritivas que norteiam a atuação do legislador infraconstitucional.

O legislador complementar, ao esclarecer, na Lei Complementar nº 116/2003, que o ISS incide sobre a prestação de serviços constantes da lista anexa 21 e 21.01 (Serviços de registros públicos, cartorários e notariais), incidem ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente, que assim dispõe: art. 1º O imposto sobre serviço de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do portador; § 3º, o imposto de que trata esta lei complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, ou pedágio pelo usuário final do serviço. Com esta disposição, fica autorizado a previsão legal para cobrança do tributo pelos Municípios e o Distrito Federal ficando livre para fazer da prestação dos serviços de registro públicos, cartorários e notariais uma hipótese da incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Segundo Sergio Pinto Martins em sua obra manual do imposto sobre serviço, assim preleciona.” Na autorização o Poder Público faculta ao portador o exercício de certa atividade. Na permissão o ato administrativo é unilateral, discricionário e precário, gratuito ou oneroso, em que a Administração faculta ao particular a execução de serviço público ou a utilização de bem público. Na concessão o contrato administrativo é deferido pela Administração Pública ao particular para execução remunerada de serviço público ou de obra pública, ou lhe cede o uso de bem público, para que o explore por sua conta e risco, pelo prazo e condições ajustadas.(Martins, 2010, p. 69/79).

4 NATUREZA JURÍDICA DA ATIVIDADE DE REGISTRO PÚBLICO CARTORÁRIO E NOTARIAIS

A natureza jurídica da atividade notarial e registro é pública, porém exercida em caráter privado por uma pessoa física determinada, dotada de conhecimento, aprovada em concurso público. A delegação é outorgada em caráter pessoal estando este autorizado a contratar preposto para a persecução de seu mister.

Conforme se observa do artigo 236 ¹² da Constituição, os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do poder público. A matéria tem sido das mais polêmicas no âmbito das municipalidades, não parece razoável que um particular recebedor de uma delegação constitucional para prestação de um serviço público, seja tratado diferentemente de outros concessionários, também delegatários de serviço público. De outro lado, os delegatários dos serviços de registro público, cartoriais e notariais argumentam que a cobrança do Imposto Municipal Sobre Serviço é inconstitucional, afirmam que os serviços são Públicos, prestados sob regime de direito público e remunerado por taxa, o que os colocaria sob o manto da imunidade tributária recíproca, como dispõe o art. 150, VI, a ¹³ da Constituição.

A alegação da Anoreg era de que os cartórios são um serviço de natureza pública, prestado em regime de concessão pelo Estado, e sua tributação pelas prefeituras implicaria a quebra do pacto federativo. (ADIn 3.089-2, jornal valor econômico).

Não há dúvida de que os valores recolhidos aos cofres estaduais, sob a denominação de emolumentos ou custas têm a natureza de taxas. Esta inclusive, é a reiterada orientação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, entretanto, esta remuneração não é titularizada pelos notários, que têm direito apenas ao repasse dos valores pagos pelo público ao ente tributante. O que é remunerado por taxa são os serviços notariais e registro prestado direta ou

¹² Art. 236. Os serviços notariais e de registros 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 registros.

§ 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."

¹³ Art 150 da CF Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

VI Instituir imposto sobre:

a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

indiretamente pelo Estado-membro que é o titular do tributo, a taxa que é o preço do serviço pertence ao Estado-membro, o que recebem os notários é uma parcela dessa taxa cobrada das pessoas que tomam os serviços dos cartórios como, por exemplo, reconhecimento de firma e o atestado de autenticação de documentos entre outros serviços prestados.

Nesta linha, é preciso entender que os emolumentos e custas devidos pelos serviços notariais são recolhidos em favor dos Estados-membros, uma vez que tais atividades ordenadoras são cometidas as unidades da federação estadual. Essas taxas pertencem financeiramente ao Estado, mas jamais, aos notários, é preciso distinguir entre as receitas que são públicas e as receitas que são remuneratórias pelo exercício de uma atividade econômica.

“O STF já entendeu que os emolumentos cobrados pelos notários e registradores têm natureza de taxa (ADIn 1.378 MC-ES, Rel. Min. Celso Mello, DJU 30-5-97)”.

5 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR, em 15 de dezembro de 2003, propôs a ADIn 3089-DF, afirmando a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista em foco.

A matéria discutida já foi pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em face ao julgamento da ADIn, que objetivava a declaração de inconstitucionalidade dos itens que autorizam aos Municípios a instituição do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, restando sedimentado o entendimento de que se trata de atividade exercida em caráter privado, configurando serviço.

O Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou na tarde de ontem a incidência do ISS sobre a atividade dos cartórios, encerrando o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) nº 3.089, ajuizada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg). Iniciada em abril de 2007, a votação foi encerrada ontem com um placar de 10 votos a um declarando a constitucionalidade do item da Lei Complementar nº 116, de 2003, segundo o qual os cartórios sofrem incidência do ISS. (jornal valor econômico).

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIA. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇO DE REGISTROS PÚBLICOS CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo imposto sobre serviço Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegação violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviço de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, por quanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

Dos onze Ministros que participaram da votação, apenas o Relator Ministro Carlos Ayres Britto entendeu que a cobrança é ilegal porque os serviços notariais e de registro seriam imunes, para os demais não há ilegalidade na incidência prevista no item 21, subitem 21.01, da lista de serviços da lei complementar nº 116/2003, sendo de registrar os votos dos Ministros Carlos Ayres Britto e Joaquim Barbosa, por terem se debruçado mais sobre o tema, suprimindo os demais para não nos tornarmos repetitivos e por não ser objeto deste trabalho analisar os votos de cada Ministro.

Neste sentido ao receber a ADIn o Relator despacha pedindo vista ao Advogado-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República, que entendemos ser um procedimento normal para todas as ADIns. Nesta ADIn 3.089/DF, o Advocacia-Geral se posicionou pela constitucionalidade da cobrança chamando-a de “política de justiça tributária”. Já Procuradoria-Geral se manifestou pela procedência da ação.

Em relação aos votos dos Ministros conseguimos extrair do voto do Ministro Carlos Aires Britto o entendimento que existe no serviço em comento uma contra prestação estatal do tipo vinculado no qual se excluiria a incidência do ISS, por este se tratar de um imposto necessariamente não vinculado e daria ensejo para cobrança de um tributo vinculado a uma prestação estatal, isto é uma taxa em razão do poder de polícia.

Para o Ministro Joaquim Barbosa, a tributação da atividade delegada se justifica com assento no § 3º do art. 150 da CF, onde aduz que, as vedações não se aplicam ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Por entender importante passamos a transcrever parte do voto dos Ministros supra:

O Ministro Carlos Aires Britto, serviço notariais e de registro são típicas atividades estatais, mas não são serviços públicos, propriamente. Categorizam-se como função pública, a exemplo das funções de legislação justiça diplomacia, defesa nacional, segurança pública, trânsito, controle externo e tantos outros cometimentos que, nem por ser de exclusivo senhorio estatal, passam a se confundir com serviços públicos. Quero dizer: cometimentos que se traduzem em atividades jurídicas do Estado sem adentrar as fronteiras da prestação material em que os serviços públicos consistem.

Em palavras outras, assim como o inquérito policial não é processo judicial nem processo administrativo investigatório, mas inquérito policial mesmo (logo um *tertium genus*); assim como o Distrito Federal não é um Estado nem um Município, mas tão-somente o próprio Distrito Federal; assim como os serviços forenses não são mais uma entre tantas outras modalidades de serviço público, mas apenas serviço forense em sua peculiar ontologia, ou autonomia entitativa, também assim os serviço notariais e de registro são serviços notariais e de registro, simplesmente, e não qualquer outra atividade estatal. Sendo assim não se prestam como fato gerador de um imposto, porquanto protegidos pela regra geral da imunidade que se lê na alínea a do inciso VI do artigo constitucional de nº 150.

O Ministro Joaquim Barbosa, considero que a tributação a título de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, recebidos por particulares como contraprestação pelo exercício delegado de serviço notariais e de registro (art. 236, caput, da Constituição), não viola a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição. Assim a imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação devidamente remunerados. As qualidades intrínsecas da pessoa política, em especial a imunidade tributária, não se comunicam ao delegatário.

6 CONCLUSÃO

Diante do que foi analisado, ficou decidido que não se sustenta a argumentação da ANOREG, do Procurador-Geral da República, e do Relator pelo qual concordou com a tese ventilada pelos notários afirmando a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista em foco, também o argumento sustentado pelo relator padece de um equívoco, quando afirma que os valores recebidos pelos notários têm natureza de taxa, porém não são eles seus titulares. Nesta disposição a imunidade recíproca prevista constitucionalmente e requerida pela ANOREG, para seus associados, não devem estes ser contemplado com este dispositivo legal, pois a atividade desempenhada pelos cartorários é atividade privada prestada por um particular com fins lucrativo.

Ao contrário do alegado pela ANOREG, o STF, entendeu tratar-se de uma atividade delegada pelo Estado, o que autorizaria a tributação, não sendo diferente de outros serviços prestados por meio de concessão, como o fornecimento de energia, logo porque, o fato gerador do ISS é exatamente serviço prestado constante na lista de serviço anexa e os titulares de cartórios exercem atividade econômica com o intuito de lucro, recolhendo taxas pelos serviços prestados que por sua vez eles não são titulares destas taxas, seu titular é o Estado-membro da federação que em contrapartida os remuneram os serviços prestados a população de lavrar escritura, por exemplo, na modalidade de tarifa ou preço público e é nesta contrapartida que incide o imposto.

Portanto para o trabalho em tela reconhecemos a natureza privada dos serviços cartorários, afirmando que é atividade pública explorada por um particular em regime de delegação e que o argumento do princípio da imunidade recíproca fica afastado tendo em vista que tal serviço não está sendo prestado de ente federado para ente federado, mas de particular para particular.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**: São Paulo: Malheiros, 2003.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**: Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

ARPBRASIL – Clipping – Supremo decide que cartório pagam ISS. **Jornal Valor Econômico**. Disponível em: < <http://WWW.arpenbrasil.org/index.html>.> acesso em 29 de Nov. de 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**: São Paulo: Dialética, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**: São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: São Paulo: Saraiva, 1999.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte, **ISS e Incidência na Importação**: São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**: Rio de Janeiro: Forense, 2001

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos Teóricos e Práticas do ISS**: São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**: São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS, Sergio Martins, **Manual do Imposto Sobre Serviços**: São Paulo: Atlas, 2010.