

Gabriela Milbratz Fiorot

O ISS sobre os serviços notariais, registrais e  
cartorarios e a decisão do Supremo Tribunal

Federal na Adin N. 3089

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	07
<b>2</b>	<b>IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b> .....	09
2.1	REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS .....	09
2.2	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL PARA INSTITUIR O ISS.....	10
2.2.1	<b>Conceito de serviço: serviço tributável e o princípio da capacidade contributiva</b> .....	12
2.3	LISTA DE SERVIÇOS VEICULADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 .....	15
<b>3</b>	<b>SERVIÇO PÚBLICO</b> .....	18
3.1	CRITÉRIO DE REMUNERAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO: TAXA.....	20
<b>4</b>	<b>SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS</b> ..	22
4.1	NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS CARTÓRIOS EXTRAJUDICIAIS .....	22
4.2	NATUREZA DOS EMOLUMENTOS RECEBIDOS .....	25
<b>5</b>	<b>AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3089: MUDANÇA NO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, SEM, CONTUDO, MUDANÇA NO PARADIGMA</b> .....	27
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	32
<b>7</b>	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	34

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, por meio de sua lista de serviços anexa, previu a possibilidade de exação, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN incidente sobre os emolumentos auferidos pelos serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Sob a argumentação de que tais serviços, caracterizados por serem “serviços públicos”, não podem ser tributados a título de ISSQN (*Imposto sobre serviços de qualquer natureza*), em face da concretização do “princípio federativo” e o da “imunidade recíproca”, a ANOREG/BR - Associação dos Notários e Registradores do Brasil propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn n. 3.089, com a pretensão de ser julgado inconstitucional os item 21 e 21.1<sup>1</sup> da Lista de Serviços anexa à referida Lei Complementar.

O objetivo do presente trabalho é estudar a incidência do ISSQN sobre os serviços notariais, culminando com a análise, por meio de comentários aos votos proferidos, do acórdão do Supremo Tribunal Federal, que julgou improcedente a citada ADIn, e como a decisão nesta ação acarretou numa mudança no entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal - STF. Para alcançar tal objetivo é preciso explicitar o conceito de imposto sobre serviços de qualquer natureza (I); a abrangência do conceito e os limites constitucionais impostos (II); a natureza dos serviços notariais e registrais (III), fazer um demonstrativo das jurisprudências pretéritas do STF (IV) e, finalmente, analisar criticamente, com base nas premissas apontadas, a decisão proferida na Adin n. 3089 (V). Tais tópicos serão abordados, advertindo desde já, sem o menor propósito de esgotar os assuntos controvertidos aqui analisados, dada o trabalho a que se dispõe realizar.

Assim, é preciso, inicialmente, fixar o que a doutrina brasileira entende ser o ISS. Verificar se existe conceito constitucional definido; em caso negativo, se a Constituição, no entanto, traçou limites à sua definição pelo intérprete; bem como qual o seu critério material. Tais premissas são ponto de partida para qualquer pesquisa comprometida que tome como objeto o imposto sobre serviços.

Por sua vez, a questão de saber se o serviço que os notários e registradores prestam é base de incidência do ISSQN passa por esclarecer o conceito de “serviço público”, que igualmente não está fixado em lei e sim na doutrina.

---

<sup>1</sup> 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais; 21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

E, finalmente, analisar as jurisprudências pretéritas do STF, fazendo um comparativo com o entendimento proferido pela maioria dos Ministros na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, cabendo a advertência de que os temas aqui abordados são complexos e não poderiam, não fosse o estreito propósito desse trabalho, ser enfrentados em tão breves linhas.

## 2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

### 2.1 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Segundo nos ensina a unanimidade dos mestres tributaristas, o sistema constitucional brasileiro é o todo, do qual o subsistema constitucional tributário é parte. Por sua vez, a matéria tributária é tratada pela Constituição, por meio de uma vasta e complexa previsão de normas aplicáveis à matéria tributária, restringindo sobretudo a atuação do legislador infraconstitucional.

Assim leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, citando Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro:

Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar o seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo Ataliba na sua obra *Sistema constitucional tributário brasileiro*. E a profusão de comandos relativos à tributação mereceu registro de Aliomar Baleeiro, que separou mais de cem regras tributárias insertas no texto de nossa Carta Magna.

Assim, de início, já é possível extrair uma conclusão que, sem dúvida, possui ares de certeza no âmbito do direito tributário: toda e qualquer norma deve ser extraída diretamente da Constituição Federal, que serve não só como fundamento de validade, mas como diploma normativo das normas reguladoras do sistema tributário brasileiro.

Nesse sentido, o traço característico do sistema constitucional tributário brasileiro é a sua rigidez, sendo que o constituinte brasileiro disciplinou abundantemente a matéria tributária, deixando à lei, simplesmente a função de regulamentar.

Uma das características da rigidez do sistema constitucional é a divisão de competências tributárias<sup>3</sup>, reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 150.

<sup>3</sup> Segundo a lição do Constitucionalista Roque Antônio Carraza, “No Brasil, não há que se falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito). (...) A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas sim – prevêm as concretas obrigações tributárias”. CARRAZZA,

municipal e distrital. A Constituição Federal demarcou, com precisão e de forma privativa, a competência tributária atribuída a cada uma das pessoas políticas de direito público, fazendo referência à materialidade dos tributos que cada um pode criar, da qual, inclusive, se infere os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Em suma, a competência tributária<sup>4</sup> identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias.<sup>5</sup> A Constituição Federal conferiu esse direito subjetivo às pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que cada uma delas pode ou não utilizar a competência que lhe foi outorgada<sup>6</sup>, sem a interferência dos demais entes tributantes, mas não podem, contudo, alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.

## 2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL PARA INSTITUIR O ISS

Dentro da divisão de competências tributárias, a Constituição Federal atribuiu aos Municípios<sup>7</sup>, no seu art. 156, III<sup>8</sup>, a competência para *instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendido no art. 155, II, definidos em lei complementar*.

Assim, dentro do sistema de repartição de competências, os Municípios podem criar impostos sobre fatos abrangidos pelo conceito de *serviço*, predefinidos na Constituição Federal e respeitando as demais competências tributárias e normas que regem o sistema tributário nacional. Assim nos explica Aires F. Barreto<sup>9</sup>:

---

Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 489.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 494.

<sup>5</sup> Para o Professor Paulo de Barros Carvalho trata-se de “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 228.

<sup>6</sup> Citando ainda o emérito Professor, “o sistema constitucional brasileiro estipulou elementos relevantes para a compostura da fisionomia jurídica dos impostos adjudicados aos entes tributantes. Todavia, a despeito de terem competência para tanto, da maneira em que foi proposta a organização da matéria, as entidades políticas, salvo algumas exceções, não são obrigadas a impor tributos. Isso nos mostra, por um lado, que as competências se exprimem como faculdades (F) outorgadas às pessoas políticas. No ISS essa situação é muito comum, onde se encontram diversos Municípios que deixaram de criá-lo, buscando, com isso, estimular a política extrafiscal interna do Município.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 680-681.

<sup>7</sup> Na verdade, a Constituição Federal também atribuiu ao Distrito Federal a competência para criar o ISS, de acordo com o art. 147, assim todas as conclusões se aplicam igualmente ao Distrito Federal.

<sup>8</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.

<sup>9</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 27.

A materialidade da regra-matriz de incidência foi definida diretamente pela Lei Maior, tendo como consequência que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município. Em outras palavras, todo e qualquer fato que exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal – for colocado sob a incidência do imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia.

Nesse diapasão, para se extrair a regra-matriz de incidência tributária do ISS é preciso contemplar o texto constitucional no seu conjunto sistemático, com observância dos demais princípios constitucionais e dos demais preceitos constitucionais que influenciam na conformação desse imposto, especialmente os veiculados nos arts. 153, 155 e incisos.

Geraldo Ataliba<sup>10</sup> assim adverte: “Só a interpretação sistemática de todo o sistema, com a apreensão de seus princípios informadores, pode conduzir à correta exegese de cada um de seus mandamentos”.

Não obstante a Constituição Federal consignar que o imposto sobre serviços incide sobre “serviços de qualquer natureza”, dando-lhe, portanto, uma abrangência universal (“qualquer”), ela não define *serviço*, para fins tributários. Pelo menos não o faz explicitamente. Ela limita-se a fazer referência à expressão “serviço”, relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo o contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo decisivamente.<sup>11</sup>

Assim, cabe ao intérprete elaborar o conceito de “serviço de qualquer natureza”, excluindo, contudo, tudo o que seja próprio do conceito serviço público e outros fatos que, embora genericamente abrangidos pelo conceito, estão compreendidos em possíveis hipóteses de incidência constitucionalmente outorgadas a outras pessoas políticas.<sup>12</sup>

A Constituição, não só em relação ao ISS, mas em relação a todos os demais tributos, não delimita especificamente a regra-matriz do tributo, indicando todos os seus critérios. Ao contrário, ela traça contornos, estabelece os limites dentro dos quais pode atuar o

---

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços: parecer. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 10, n. 35, p. 68-93, jan./mar. 1986. p. 69.

<sup>11</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 27.

<sup>12</sup> Assim ensina Aires F. Barreto “Essas asserções não implicam afirmar que tudo que não esteja compreendido em outros arquétipos das hipóteses de incidência seja serviço. Não! Não se trata, no caso, de uma competência residual. Não estamos diante de um conceito a que se chegue por exclusão de todos os demais conceitos. O sentido positivo da expressão constitucional é bastante incisivo, afirmativo e claramente indicativo, de tal sorte a impor ao intérprete a busca construtiva de significados positivos, aos quais se chega por via de afirmação, e não pelo caminho tortuoso da exclusão ou da negação.” *Ibidem*, p. 28.

legislador no exercício da sua competência, cabendo a lei instituidora do tributo definir a regra-matriz de incidência tributária.

### 2.2.1 Conceito de serviço: serviço tributável e o princípio da capacidade contributiva

Em que pese o caráter de universalidade empregado pela Constituição Federal ao afirmar que compete aos Municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza”, não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. Nesse ponto, importante concluir que não é todo e qualquer “trabalho” que configura o serviço a que faz referência o inciso III, do art. 156, da Constituição Federal. É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa.

Como implicação de um dos pilares da Constituição Federal, a igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que as hipóteses de incidência de impostos contenham fatos de significação econômica, de conteúdo econômico.

Diz a Constituição Federal, no seu art. 145, § 1º<sup>13</sup>, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, sempre que possível. Destarte, só é tributável o esforço humano com conteúdo econômico.

O tributarista Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup> afirma que:

Atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese fatos desse tipo*. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico).

E conclui: “Em suma, a nosso ver, não fere o princípio da capacidade contributiva a *lei impositora* que levar em conta a aptidão abstrata de suportar a carga financeira”<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Art. 145, § 1º - “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 92.

Aires F. Barreto<sup>16</sup> complementa: “é obvio que, para a Constituição, só se contém no arquétipo a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, apurável, circunstância que só se dá quando o esforço seja produzido para outrem.”

Sendo a síntese do critério material do ISS representada pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço<sup>17</sup>, o correto é que o tributo atinja o produtor da ação “prestar serviço”, o agente dessa ação, que inexoravelmente é o prestador do serviço<sup>18</sup>.

Assim, é possível extrair do próprio texto constitucional, serviços que, não obstante se enquadrarem na hipótese da regra-matriz, estão excluídos da sua incidência<sup>19</sup>.

Convém lembrar que ainda que o critério material do ISS seja representado pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço, tal conceito necessita de definição pelos aplicadores do direito. Assim, adverte-se que a utilização de conceitos sem uma prévia definição acarreta basicamente dois vícios semânticos: a vaguidade<sup>20</sup> e a ambiguidade<sup>21</sup>. A vaguidade é a qualidade, característica ou condição de vago, ou seja, é algo indefinido, que falta clareza ou precisão, incerto ou indeterminado. Assim, vago é o juízo no qual o sujeito não recebe definição ou determinação precisa, ou o termo cuja significação é indeterminada. A ambigüidade é uma propriedade que diversas unidades lingüísticas têm de significar coisas diferentes, isto é, de admitir mais de uma leitura. Assim, quando se busca a definição do conceito de “prestação de serviço”, espera-se diminuir os ruídos semânticos na comunicação.

Desta forma, não obstante não demonstrarmos o raciocínio jurídico ao qual os ilustres doutrinadores chegaram ao conceito de serviço, em virtude da brevidade do trabalho, passamos a expor a definição dos conceitos proposto pelos juristas.

---

<sup>16</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 30.

<sup>17</sup> Segundo nos ensina Paulo de Barros Carvalho, o critério material de qualquer tributo é formado por um verbo pessoal de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 269.

<sup>18</sup> Em relação ao sujeito passivo do ISS coadunamos com a corrente que afirma que o sujeito passivo é o prestador do serviço, em virtude da exegese constitucional e não o consumo a fruição e a utilização do serviço. No mesmo sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal no RE nº 116.121/SP, DJU de 25.05.2001, p. 17-18. Contudo, tal aprofundamento não é o objetivo do presente trabalho.

<sup>19</sup> Com efeito, encontram-se excluídos da materialidade do ISS, os serviços reservados à cobrança por meio do ICMS, quais sejam os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, além dos serviços de comunicação. Além disso, o serviço público é imune, por força constitucional (art. 150, VI, a) não integrando o conceito de serviço tributável, bem como os serviços desinteressados (ou seja, aquele desempenhado em caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou caritativas, por impulsos de solidariedade ou altruísmo) por não possuírem o viés econômico necessário para a incidência dos impostos sobre serviços (princípio da capacidade contributiva – art. 145, I, da CF). Por fim, os serviços desempenhados sob o vínculo funcional ou trabalhista não são tributáveis pelo ISS, uma vez que a própria Constituição distingue prestação de trabalho de serviço (art. 7º, da CF).

<sup>20</sup> DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 833. v. 4.

<sup>21</sup> Idem. *Dicionário jurídico*. 2. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 222-223. v.1.

Em relação ao aspecto material da hipótese de incidência do ISS, Aires F. Barreto<sup>22</sup> afirma que “é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.”

José Eduardo Soares de Melo<sup>23</sup> assim se manifesta em relação a esse aspecto: “o cerne da materialidade da Hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.

Mizabel Abreu Machado Derzi<sup>24</sup>, em nota atualizadora, salienta:

(...) em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia; na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: “toda espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor; cantor; *et alii*), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**.

Roque Antonio Carrazza<sup>25</sup> ensina que “serviço de qualquer natureza, para fins de tributação por via de ISS, é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial).”

Após a decisão histórica do Supremo Tribunal Federal, em 11/10/2000, passou a compreender o conteúdo semântico da palavra serviço como obrigação de fazer, conforme o seguinte acórdão:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas

<sup>22</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 423.

<sup>23</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo, Dialética, 2003. p. 33. *apud* DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 37.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 491.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflito de competência: um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. *apud* DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 38.

pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.<sup>26</sup>

Em conclusão, propusemos uma definição do conceito de serviço, para fins de tributação do ISS: Serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, visando a adimplir uma obrigação de fazer, 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.

### 2.3 LISTA DE SERVIÇOS VEICULADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Em atendimento ao art. 156, III, da Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar n. 116/2003, que veio dar nova redação ao Decreto-lei n. 408/64, ao Decreto-Lei n. 834/69, à Lei Complementar n. 56/87 e à Lei Complementar n. 100/99.

Além de dispor sobre as matérias alusivas ao art. 146 da Constituição Federal, a Lei Complementar, seguindo o exemplo do Decreto n. 406/68, traz em seu anexo a lista de serviços tributáveis pelos Municípios.

A doutrina vem discutindo a lista de serviços veiculada pela lei complementar seria taxativa ou exemplificativa; existindo ainda aqueles que a entendem como sugestiva<sup>27</sup>.

Para o Professor Roque Carrazza<sup>28</sup>:

A lista de serviços, segundo estamos convencidos, não é nem taxativa nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Contém sugestões que, desde que constitucionais, poderão ser levadas em conta pelo legislador municipal ao instituir, *in abstracto*, o ISS. Prestações de serviços não mencionadas na referida lista, desde que, evidentemente, tipifiquem verdadeiras prestações de serviços, poderão ser alvo de tributação municipal (se, é claro, o Município legislar nesse sentido).

---

<sup>26</sup> RE 116.121-SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. AC Min. Marco Aurélio, j. 11-10-2000, Tribunal Pleno, DJ 25-5-2001, p. 17, Ementário v. 02032-04, p. 669.

<sup>27</sup> Assim entende Célio Chiesa: “Defendemos que lei infraconstitucional, ainda que seja a complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria a violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que poderão ser tributados por meio de ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder de definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto, amesquinhando a autonomia das unidades municipais.” CHIESA, Célio. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 53.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Inconstitucionalidades dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto Sobre Serviços – ISS: na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004. p. 360. nota de rodapé 18.

Geraldo Ataliba<sup>29</sup> assim se manifesta sobre a questão:

(...) nem mesmo exemplificativo é o rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Como demonstrado, se à lei complementar nacional o que cabe é só traçar regras sobre conflitos e regular limitações constitucionais ao poder de tributar (§ 1º do art. 18 da CF) qualquer fórmula que adote, somente podem prevalecer nos casos para os quais foram elas previstas (as normas gerais).

Para nós, a “definição”, por meio de lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal, especialmente quando a regra está tão clara no próprio texto constitucional. Se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo no nosso sistema, porquanto a Constituição, no art. 30, atribui foros de princípio fundamental do sistema a autonomia municipal, fazendo-a exprimir-se especialmente em matéria de “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”. Nesse sentido, por imposição dos princípios da igualdade dos entes federativos e da autonomia dos Municípios, a lista de serviços anexa à LC n. 116/03 deve ser exemplificativa, uma vez que a função de lei complementar em matéria tributária é limitada a dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>30</sup>.

Assim, o Município pode tributar serviços que não constem na lista anexa à LC n. 116/03, desde que aludidos serviços encontrem-se situados dentro da materialidade outorgada pelo texto constitucional.

É importante ressaltar que tem prevalecido, contudo, na jurisprudência de nossos Tribunais, o entendimento que qualifica a lista de serviços como taxativa. Ao nosso ver, encontra-se equivocado o entendimento do STJ proferido no AgRg no Agravo de Instrumento nº 903.258/PR, pois leva em consideração, assim como a jurisprudência majoritária, que a lista anexa ao Decreto n. 406/68, bem como da LC n. 116/2003, é taxativa. O acórdão em questão possui ainda um ponto esdrúxulo, pois ao mesmo tempo que afirma que a lista é taxativa, admite, por outro lado, uma leitura extensiva de cada item da tabela. Ora, ou a tabela

---

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços: parecer. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 10, n. 35, p. 68-93, jan./mar. 1986. p. 88.

<sup>30</sup> Além das justificativas eminentemente jurídicas, o dinamismo da economia enseja o nascimento de diversas espécies de prestação de serviços, que acabariam consubstanciando hipótese de não-incidência por falta de previsão legal na Lei Complementar.

é ou não é taxativa. Não se pode, pois, cogitar da extensão de cada item da tabela, mas proibir a inclusão de outros itens não previstos.

Como não cabe à Lei Complementar dispor sobre a lista de serviços tributáveis, uma vez que tal interpretação fere abertamente o pacto federativo e a autonomia dos Municípios, além de não ter sido previsto pela Carta Magna, a melhor interpretação é no sentido de que a lista anexa é exemplificativa, podendo os Municípios adotá-la para mais ou para menos, desde que, sempre, dentro da competência conferida pela Constituição Federal.

### 3 SERVIÇO PÚBLICO

Segundo a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>31</sup>, podemos extrair a seguinte definição do conceito de serviço público:

*Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.*

Advém daí que serviço público, nos termos da Constituição, é atividade prestada no interesse social e, por isso, privativa do Estado. O fato dessa atividade poder ser delegada aos particulares - por concessão ou permissão - não significa que deixa de ser “fim” do Estado brasileiro, daí porque o Estado pode em qualquer hora cassar a concessão ou intervir para que os interesses públicos sejam atendidos.

Convém afirmar que não existe um serviço que por sua “natureza intrínseca” seja público. É o direito, constituidor de sua realidade, que lhe dá o caráter da publicidade.<sup>32</sup>

Em virtude do pacto federativo e da autonomia municipal, que determinam a igualdade entre as pessoas políticas de direito público - União, Estados, Municípios e Distrito Federal – é proibido pela Carta Magna a tributação de impostos sobre serviços, patrimônio e renda uns dos outros.<sup>33</sup>

Não se pode olvidar que o serviço público, mesmo quando exercido por pessoa diversa do Estado, é sempre informado por um regime de direito público e que se desempenha em nome do poder público, como muito bem consignado no voto do Ministro Carlos Brito, que será abordado em tópico abaixo.

No mesmo sentido, a lição de Aires F. Barreto<sup>34</sup>, a qual transcrevemos integralmente dada a sua magnitude:

<sup>31</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 56, de 10.12.2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 659.

<sup>32</sup> Para Roque Antônio Carrazza, nas hostes do Direito, o que torna público um serviço não é a sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que possua, mas o regime jurídico a que está submetido. Melhor dizendo, se ele for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, um serviço público, ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 524.

<sup>33</sup> Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

<sup>34</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 56.

Portanto, no âmbito e na essência de toda essa problemática está o regime público. A circunstância de algumas formas operacionais desenvolvidas serem semelhantes às do direito privado ou de, na sua ação, apropriarem-se de formas e categorias de direito privado, não descaracteriza a essência pública que não pode ser perdida de vista pelo intérprete, nem pelo aplicado. Em todos os casos o serviço continua público.

A proteção jurídico-normativa ao interesse público – que está no certo do serviço público – continua sempre a existir. O que a Constituição consente, nesta matéria, é apenas que as formas de exercício, de desempenho dos atos concretos tendentes à produção e à prestação do serviço público sejam submetidas a formas de direito privado. Tem-se vista, aí, acelerar o desenvolvimento do serviço público, tornar expedita a concretização dessas atividades; fazer versátil o funcionamento das entidades que o desempenham.

Tudo isso, entretanto, não significa que o serviço tenha deixado de ser público. Jamais será qualificável como *res in commercium* só pela circunstância de as formas, mediante as quais os desempenha, serem privadas. Serviço público é *res extra commercium* e, portanto, jamais poderá ser, ele em si mesmo, objeto de atos, situações ou negócios livremente firmados (o único objeto que autoriza a incidência de impostos).

Portanto, em rigor, só taxa pode remunerar os serviços públicos, seja qual for a forma operacional adotada pelas entidades que os desempenhem. O que se concede não é o serviço, mas sim a execução. O serviço é sempre público; o titular é sempre a pessoa pública.

Se o serviço é prestado pelo próprio Estado, cometido a concessionário seu, ou conferido a particulares, é o que menos importa. O serviço, em qualquer caso, seguirá sendo público.

(...)

Via de consequência, estamos absolutamente convencidos de que é inconstitucional o § 3º, do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, assim como é inconstitucional o item 21 e seu subitem 21.01, da lista anexa a essa Lei Complementar, por força dos quais se pretende tributar “os serviços de registros públicos, cartorários e notariais”.

O ISSQN, como se vê, só pode incidir sobre fatos decorrentes de contratos de cunho eminentemente privado. O serviço sobre o qual pode recair o imposto é, *exclusivamente*, o regido pelo direito privado, isto é, o serviço situado no “mundo dos negócios”, cujos timbres são a igualdade das partes contratantes e a autonomia das vontades. Isso é pacífico na doutrina, fluindo ainda da classificação jurídica dos tributos.

Assim, a previsão do art. 156, III, da CF esgota-se nas prestações de serviço consumadas no âmbito e *sob o regime privado*. Não se enquadra, portanto, dentro do critério material do ISS a prestação de serviço público.

Os tributos, como expõe de forma maestra Geraldo Ataliba, são “vinculados” ou “não vinculados”.

Assim, ou a hipótese de incidência traduz-se na descrição de uma ação ou atuação do Poder Público, ou a lei erige como regra-matriz de incidência tributária um ato qualquer não expressivo de atividade estatal.

Sintetizando a questão: se a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, o tributo será taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (ou imposto).<sup>35</sup>

Essa classificação, além de estar amparada na Constituição Federal, encontra amparo no art. 16 do CTN.<sup>36</sup>

### 3.1 CRITÉRIO DE REMUNERAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO: TAXA

O art. 145 da Constituição estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir, além de impostos (inciso I) e contribuição de melhoria (inciso III), taxas (além daquelas exigíveis em razão do exercício do poder de polícia) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (inciso II).

Assim, toda vez que se impuser tributos sobre serviços públicos, necessariamente terá ele a natureza de taxa. Novamente nos valem da lição de Aires F. Barreto<sup>37</sup>:

Esse dispositivo, ao associar a “remuneração” dos serviços públicos à taxa, não está se limitando a fazer recomendações ou sugestões ao legislador ordinário. Pelo contrário, está determinado que, se o legislador decidir remunerar a prestação de um serviço público (desde que esse serviço seja específico e divisível), necessariamente adotará, como instrumento para tanto, a espécie tributária taxa. Em outras palavras, a Constituição – até para impedir invasão de competências – não tolera qualquer liberdade do legislador ordinário para optar entre taxa e qualquer outro tributo nessa matéria. Aí há *imperativo constitucional categórico*. Se se quiser remunerar serviço público, só caberá taxa, e nenhum outro tributo. Excluída está a liberdade do legislador para a eleição de qualquer outra figura tributária (como a do imposto nessas hipóteses). Igualmente, fica-lhe vedado remunerar tais serviços por meio de preços contratuais, incompatíveis com o serviço público.

O art. 77, do Código Tributário Nacional, ao determinar que “as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, simplesmente está repetindo o que está previsto na Constituição Federal, reiterando, portanto os seus preceitos.

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 131.

<sup>36</sup> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>37</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 54.

E conclui<sup>38</sup> o citado mestre:

Ademais disso, é interessante sublinhar que essa disposição deixa manifesto não só a plena aplicabilidade do regime de taxa aos serviços públicos, mas a impossibilidade destes serem objeto de tributação por via de ISS (ou ICMS, se fosse o caso), em face da compartimentalização que caracteriza o nosso sistema. Rígido e exaustivo que é, o nosso sistema não oferece, nesse campo, qualquer margem de opção. Nenhuma possibilidade de escolha entre alternativas simplesmente porque estas não existem.

(...)

Esse, e só esse, é o regime tributário aplicável, toda vez que se estiver diante de serviço público. Em outras palavras, os princípios e regras constitucionais concernentes ao exercício da tributação possibilitam a exigência de taxa – afastando peremptoriamente a incidência de imposto - quando se tratar de prestação de serviço público. Por definição, quando cabível a exigência de imposto, não haverá prestação de serviço público ou qualquer outra atuação estatal; onde houver serviço público, a única espécie tributária cabível será a taxa.

Assim, ou se está diante de serviço público, e só pode criar taxa para remunerá-lo – afastando-se quaisquer outras espécies tributárias – ou se estará diante de outra situação na qual não há serviço público, caso em que não cabe qualquer cogitação da aplicabilidade de taxa. No Brasil é, portanto, verdadeiro afirmar que onde houver serviço público, de nenhum modo se poderá considerar aplicável o regime de impostos.<sup>39</sup>

<sup>38</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 54-55.

<sup>39</sup> Roque Antonio Carrazza com maestria explica a vinculação da Pessoa Política ao regime de taxas, quando se está diante de um serviço público: “Depois, se admitirmos que o legislador de cada pessoa política pode, a seu talante, criar uma taxa ou um preço (para remunerar serviço público prestado ou ato de polícia praticado), indiretamente estaremos aceitando que o art. 145, II, da Carta Suprema encerra simples recomendação (passível, pois de desacolhimento). (...) Se entendermos – como fazem muitos – que serviços públicos e atos de polícia podem ensejar a instituição e a cobrança de “tarifas”, estaremos implicitamente admitindo que o art. 145, II, da Lei Maior faz uma mera exortação às pessoas políticas. É como se nele estivesse estatuído: se a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal quiserem colocar-se sob a égide do sistema constitucional tributário brasileiro, remunerem-se, pelos serviços públicos prestados ou pelos atos de polícia realizados, por meio de taxas; se, porém, quiserem operar com inteira liberdade, remunerem-se por meio de “tarifas”. Com esta possibilidade de “opção” – que um segmento ponderável da doutrina assegura existir -, as pessoas políticas invariavelmente têm-se remunerado, como era de se esperar, por meio de “tarifas”. Só que esta, segundo supomos, não é a melhor interpretação para um dispositivo constitucional. É chegado o momento de revertermos este quadro, responsável por uma vasta tributação arbitrária, camuflada sob o rótulo protetor de “tarifa”, verdadeira palavra mágica que, com o abono de alguns tributaristas, tem dispensado as entidades tributantes do dever constitucional de observar o *regime jurídico tributário*”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 536.

## 4 SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS

A Lei Complementar n. 116/2003, por meio de sua lista de serviços anexa, autorizou os Municípios a instituírem o ISSQN sobre os “serviços de registros públicos, cartorários e notariais”.

Em conclusão ao exposto anteriormente, extrai-se a afirmativa de que a Lei Complementar, ainda que considerada taxativa, não pode autorizar que o ISSQN recaia sobre situações que não se caracterizam como serviços prestados com caráter oneroso, sob o regime de direito privado e sem vínculo empregatício.

Diante disso, resta-nos saber se a referida lei complementar poderia ou não ter estabelecido, como fez no item 21, que os Municípios podem tributar por meio do ISSQN as atividades dos cartórios extrajudiciais. Para tanto, é imperioso que se desvende qual é a natureza dos serviços prestados pelos cartórios.

### 4.1 NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS CARTÓRIOS EXTRAJUDICIAIS

A formulação de qualquer juízo de validade ou invalidade dos dispositivos legais postos em xeque deve ser precedida de um cuidadoso exame do tratamento constitucional conferido às atividades notariais e de registro.

A Constituição Federal, já no seu derradeiro título permanente, sob a denominação de “disposições gerais”, trata sobre o tema no seu art. 236 da seguinte forma: “os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Mas, o que está o Texto Magno a determinar que seja transferido, delegado, aos que exercerão atividade notarial ou registral? Para Celso Antônio Bandeira de Mello: “A própria Lei Maior o diz explicitamente: as funções concernentes aos “serviços” notariais, “serviços” de registro. E o que são eles? São, a teor do art. 1º da lei federal 8.935, de 18.11.1994, regulamentadora do art. 236 da CF, “os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos”. Por isto, se disse que melhor se denominariam “funções” ou “ofícios”, já que se trata do desempenho de atividade jurídica e não material como ocorre com os “serviços públicos”. Há de se entender, ademais, que o que se transfere é o exercício de “serviços” desta natureza. Isto porque o delegante não deixa de ser o senhor deles, já que a atividade, como visto, é em si mesma, pública e, pois, irremissivelmente pertinente a tal setor.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A competência para a criação e extinção de serviços notariais e de registros para a delegação e para o provimento desses serviços. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 22, n. 47, p. 197-212, jul./dez. 1999.

Nos termos do art 1º da Lei 8935/94, que regulamentou o art. 236 da CF, “Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.”

O § 1º do art. 236 dispõe que a “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”. No mesmo sentido, o art. 3º da Lei n. 8935/94 expõe que “Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro”.

Walter Ceneviva<sup>41</sup> leciona que “o serventuário do chamado foro extrajudicial é servidor público, tem mais autonomia administrativa que um chefe de repartição, do qual se distingue por não ser remunerado diretamente pelo Estado, mas pelos interessados no registro, segundo critérios que o Estado impõe, limita, sistematiza e sujeita a fiscalização, disciplina e punição”.

Maria Helena Diniz<sup>42</sup> afirma que “o Cartório de Registro Imobiliário é, como pudemos apontar alhures, um órgão público integrado no Judiciário”. E continua:

O Ofício ou cargo importa em serviço público (...) (o serventuário) é a pessoa que, como o Oficial de Registro de Imóvel, exerce uma função pública, tendo suas atribuições determinadas pelas normas especiais, por atender interesse público. O registro de imóveis, por ser obrigatório, transforma-se num serviço público, e, pelo regime jurídico do Brasil, perfaz uma função de publicidade, pois, ante a mutação jurídico-real do bem de raiz, investe a propriedade ou o direito real na pessoa de seu titular, tomando o direito oponível *erga omnes*. O registrador, em seu cargo, terá a tarefa de atribuir autenticidade, segurança e eficácia aos atos e aos documentos que leva ao assento.<sup>43</sup>

Pela Lei n. 10.169/2000, que regula o § 2º do Art. 236 da CF, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, (art. 1º) atribuiu-se aos Estados e ao Distrito Federal a fixação do valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro (...) subordinando ao balizamento de vários vetores (...), bem como da modicidade que deve recorrer da natureza pública e do caráter social dos serviços notariais e de registro (art. 2º).

---

<sup>41</sup> CENEVIVA, Walter. *Lei dos registros públicos comentada*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 56.

<sup>42</sup> DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 615.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 622.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>44</sup> define a delegação como “outorga, transferência, a outrem, do exercício de atribuições que não fora por isto, caberiam ao delegante”. Discorrendo sobre o tema afirma:

Ou seja: os "serviços" notariais e os de registro (que melhor se diriam "funções" ou "ofícios", como em seguida se aclarará) correspondem, em si mesmos, a uma atividade estatal, pública. A circunstância de deverem, por imperativo constitucional, ser desempenhadas por terceiros, longe de destituir-lhes tal qualidade, pelo contrário, confirma-lhes dita natureza, pois: "Nemo transferre potest plus quam habet". Sendo assim, a delegação dos serviços notariais e registrais confere titulação ao notário/registrator de um conjunto unitário de poderes e deveres, que deverão ser exercitados em uma circunscrição demarcada, conforme uma organização técnica e administrativa<sup>45</sup>.

E finaliza:

O serviço notarial/registral constitui-se em um plexo de atribuições e competências públicas, especificadas tanto pela natureza da função desempenhada quanto pela área territorial. De acordo com o jurista, a atividade notarial/registral, embora não seja considerada um serviço público de ordem material (atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material), é um serviço público de ordem puramente jurídica<sup>46</sup>.

Hely Lopes Meirelles<sup>47</sup> também conceitua o serviço público com alusão aos delegatários: “serviço público é todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado”.

Em relação aos agentes delegados, como é o caso dos notários e registradores, impossível não se referir ao mestre novamente:

Agentes delegados: são particulares – pessoas físicas ou jurídicas, que não se enquadram na acepção própria de agentes públicos - que recebem a incumbência da execução de determinada atividade, obra ou serviço público e o realizam em nome próprio, por sua conta e risco, mas segundo as normas do Estado e sob permanente fiscalização do delegante. Esses agentes não são servidores públicos, nem honoríficos, nem representantes do Estado; todavia, constituem uma categoria à parte de colaboradores do Poder Público. Nessa categoria encontram-se os concessionários e permissionários de obras e serviços públicos, os serventuários de ofícios ou cartórios não estatizados, os leiloeiros, os tradutores e intérpretes

---

<sup>44</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A competência para a criação e extinção de serviços notariais e de registros para a delegação e para o provimento desses serviços. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 22, n. 47, p. 197-212, jul./dez. 1999.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 332.

públicos, as demais pessoas que recebem delegação para a prática de alguma atividade estatal ou serviço de interesse coletivo.<sup>48</sup>

Pelo tudo o que se expôs, conclui-se que o exercício da atividade notarial e de registro traduz-se num serviço público, ainda que prestado privativamente por particulares. Isto é o que promana de modo inequívoco dos preceitos mencionados e que, de resto, mesmo à falta deles, ter-se-ia de depreender ante a índole e compostura das atividades em causa.

Nesse sentido, em que pese a opinião de balizados doutrinadores<sup>49</sup> no sentido de que a atividade notarial não se enquadraria no conceito de serviço público, mas de atividade privada com relevância pública e de função social, a jurisprudência do STF tem reiteradamente afirmado a natureza de serviço público, senão vejamos:

A função eminentemente pública dos serviços notariais configura a natureza estatal das atividades exercidas pelos serventuários titulares de cartórios e registros extrajudiciais. RE 209.354/PR." (RE 551.156 AgR, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 10.3.2009, DJe-064 DIVULG 2.4.2009 PUBLIC 3.4.2009).

## 4.2 NATUREZA DOS EMOLUMENTOS RECEBIDOS

Não há dúvidas de que os valores recolhidos aos cofres estaduais, sob a denominação de emolumentos ou custas, têm a natureza de taxa; logo é um tributo. O Supremo Tribunal Federal já pacificou exegese nesse sentido em inúmeros precedentes, dos quais citamos alguns:

**E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) - DESTINAÇÃO PARCIAL DOS RECURSOS ORIUNDOS DA ARRECADAÇÃO DESSES VALORES A INSTITUIÇÕES PRIVADAS - INADMISSIBILIDADE - VINCULAÇÃO DESSES MESMOS RECURSOS AO CUSTEIO DE ATIVIDADES DIVERSAS DAQUELAS CUJO EXERCÍCIO JUSTIFICOU A INSTITUIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM REFERÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA TAXA - RELEVÂNCIA JURÍDICA DO PEDIDO - MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. NATUREZA JURÍDICA DAS CUSTAS JUDICIAIS E DOS EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS. - **A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos**, sujeitando-se, em conseqüência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime**

<sup>48</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 80-81.

<sup>49</sup> Gilson Carlos Sant`Anna, Maren Guimarães Taborda, Valentino Aparecido de Andrade e outros.

jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS. - A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público. A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada "em caráter privado, por delegação do poder público" (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa. - As serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas destinadas "a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935/94, art. 1º), constituem órgãos públicos titularizados por agentes que se qualificam, na perspectiva das relações que mantêm com o Estado, como típicos servidores públicos. Doutrina e Jurisprudência. (...)

**ADI 1378 MC/ES – ESPÍRITO SANTO MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - Relator(a): Min. CELSO DE MELLO - Julgamento: 30/11/1995 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno – Publicação: DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225**

“Representação de inconstitucionalidade. Custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais. Sua natureza jurídica. Decreto n. 16.685, de 26 de fevereiro de 1981, do governo do Estado de São Paulo. - não sendo as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais preços públicos, mas, sim, taxas, não podem eles ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (par. 29 do artigo 153 da emenda constitucional n. 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa. Representação julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do decreto 16.685, de 26 de fevereiro de 1981, do governo do estado de São Paulo.

**Rp 1094/SP – São Paulo - Representação - Relator(a): Min. Soares Munoz Relator(a) p/ Acórdão: Min. Moreira Alves - Julgamento: 08/08/1984 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação DJ 04-09-1992 PP-14090 - EMENT Vol-01674-03 PP-00532 - RTJ Vol-00141-02 PP-00430.**

Custas e emolumentos. Natureza jurídica. Necessidade de lei para sua instituição ou aumento. Esta corte já firmou o entendimento sob a vigência da emenda constitucional n. 1/69, de que as custas e os emolumentos têm a natureza de taxas, razão por que só podem ser fixadas em lei, dado o princípio constitucional da reserva legal para a instituição ou aumento de tributo. Portanto, as normas dos artigos 702, i, 'g', e 789, parágrafo 2., da consolidação das leis do trabalho não foram recebidas pela emenda constitucional n. 1/69, o que implica dizer que estão elas revogadas. Recurso extraordinário conhecido e provido.

**RE 116208/MG – Minas Gerais - Recurso Extraordinário - Relator(a): Min. Moreira Alves - Julgamento: 20/04/1990 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação: DJ 08-06-1990 – EMENT Vol-01584-02 pp-00317**

No mesmo sentido: ADI 1444/PR – Paraná – Ação Direta de Inconstitucionalidade - Relator(a): Min. Sydney Sanches - Julgamento: 12/02/2003 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação DJ 11-04-2003 PP-00025; e a ADI 3694/AP – Amapá - Ação Direta De Inconstitucionalidade - Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence - Julgamento: 20/09/2006 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno – Publicação: DJ 06-11-2006 pp-00030 - RDDT n. 136, 2007, p. 221.

## 5 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3089: MUDANÇA NO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, SEM, CONTUDO, MUDANÇA NO PARADIGMA

Como dito alhures, a Ação Direta de Inconstitucionalidade – Adin n. 3089 foi impetrada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG contra a incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registro. Discutiu-se na Adin a inconstitucionalidade do item 21 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, tendo como tese principal a imunidade recíproca que abrangeria os serviços notariais e de registro, visto tratar-se de serviços públicos de competência dos Estados, além da violação aos artigos 145, inciso II; art. 150, inciso VI, *a*; 150, §§ 2º e 3º, e art. 236 da Constituição Federal.

O feito teve como relator o ilustre Ministro Carlos Ayres Britto, que votou pela inconstitucionalidade da cobrança, já que os serviços notariais e de registro seriam imunes a esse tipo de tributação por caracterizar atividade genuinamente estatal que não se presta como fato gerador do imposto municipal, adotando a tese até então referendada por quase todo o Judiciário Nacional.

O Ministro Relator baseou o seu voto nas seguintes premissas:

**Serviços 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 serviço público. 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 outras palavras, 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 serviços forenses em sua peculiar ontologia, ou autonomia entitativa, **também assim os serviços 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 nenhum imposto, porquanto protegidos pela regra geral da imunidade que se lê na alínea *a* do inciso VI do artigo constitucional de nº 150, *in verbis*:

(...)

Bem vistas as coisas, porém, nem por isso a regra geral da imunidade recíproca seria de se afastar. É que também faz parte da jurisprudência da Casa o firme entendimento de que, sobre não pressupor o desempenho de atividade econômica, as custas dos serviços forenses e os emolumentos das atividades notariais e de registro têm caráter tributário. São verdadeiras taxas (e não tarifas ou preços públicos), remuneratórias de atividade estatal do tipo “vinculador, atinente ao contribuinte; ou seja, taxas que têm por fato gerador uma individualizada atuação estatal de préstimo ao sujeito tributado. E isto já significa excluir a incidência do ISSQN, dado que a natureza desse tributo só pode ter por fato gerador uma situação desvinculada de

qualquer atividade estatal voltada para o contribuinte. Salvo se a própria Constituição admitisse o contrário, explicitamente, como de fato admitiu, ressalta-se, quanto às operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações (passíveis de se tornar fatos geradores do ICMS, a teor do § 32 do art. 155).” (grifos no original).

A divergência na ação foi inaugurada com a antecipação do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que, não obstante o notório brilhantismo jurídico, limitou-se a afirmar: “Creio que é atividade estatal delegada, tal como exploração de serviços públicos essenciais, mas enquanto atividade privada, a meu ver, é um serviço sobre o qual nada impede a incidência do imposto sobre serviços.”

Após a divergência inaugurada, pediu vista o Ministro Joaquim Barbosa, que proferiu o seu voto vista com base na premissa de que os serviços notariais e de registro por serem atividade remunerada, isto é, explorada com intuito lucrativo por seus delegados, atrairia a incidência do art. 150, § 3º da CF, afastando, por conseguinte, a imunidade recíproca, que opera como mecanismo de ponderação e calibração do pacto federativo. Assim concluiu:

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.

(...)

Entendo que a circunstância objetiva de o serviço tributado ter índole pública não justifica que a imunidade tributária tenha como efeito colateral a concessão de vantagem que não se coadune com os objetivos salvaguardados pela medida.

Assim entendo, em primeiro lugar, porque a tributação de serviço de índole pública, mas explorado economicamente por particular não implica risco algum ao equilíbrio entre os entes federados e, em segundo, porque os agentes notariais demonstram capacidade contributiva objetiva, por se dedicarem com inequívoco intuito lucrativo à atividade.

Com efeito, a tributação em exame onera riqueza destinada à incorporação ao patrimônio de particulares, e não a renda ou o patrimônio dos entes federados.

(...)

Em todos os casos, a presença de um agente com propósito de lucro, que deverá suportar inicialmente o ônus da tributação, afasta o risco ao equilíbrio entre os entes federados e confirma, objetivamente, que o tributo será suportado por quem demonstre capacidade contributiva.

A circunstância de o valor das taxas, e, conseqüentemente, do valor destinado ao notário como contraprestação pelo serviço, sujeitarem-se à definição pelo Poder Público não impressiona, já que os serviços concedidos, e normalmente tributados, também podem se submeter ao mesmo tipo de restrição.

Após estabelecer a premissa de que o serviço notarial e de registro não está sujeito a imunidade recíproca por não afetar o pacto federativo e por ser efetuado por pessoas privadas, com o objetivo de lucro e cuja atividade está sujeita à capacidade contributiva objetiva, o Ministro conclui sobre a natureza da remuneração prestada aos delegatários:

Como bem observou o eminente Ministro Carlos Britto, a jurisprudência predominante da Corte reconhece a índole estatal dos serviços, bem como que tal materialidade constitui hipótese de incidência típica de **taxa**.

Contudo, como busquei expor, não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. A tributação de ambos os tipos de atividade se justifica mediante o exame da capacidade contributiva tanto da atividade quanto dos agentes que a exploram com viés econômico. A Constituição comete expressamente aos municípios e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, ainda que públicos, quando desempenhados por particulares mediante remuneração.

Assim, não obstante reconhecer que a natureza jurídica da remuneração dos serviços notariais e de registro é de taxa, o fato de ser desempenhado por particulares, com viés econômico revelaria a capacidade contributiva dos seus agentes, fazendo, portanto, incidir o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

No seu voto de confirmação, o Ministro Carlos Britto voltou a ressaltar que o entendimento doutrinário e do STF era de que os emolumentos têm natureza jurídica de taxa, não podendo, portanto, serem base de cálculo de imposto.

Na discussão, o relator ainda voltou a chamar a atenção do Ministro Joaquim Barbosa pelo fato de que o seu voto apenas se baseava no art. 150, § 3º da Carta Magna e na imunidade recíproca, sem levar em consideração o entendimento do Supremo quanto à natureza jurídica dos emolumentos. E lembrou que caso a ação fosse julgada improcedente, ou seja, que sobre as atividades notariais e de registro podem incidir o ISS, estar-se-ia sobre a mesma atividade, a mesma base de cálculo, fazendo incidir um imposto e uma taxa, o que é vedado pelo art. 145, § 2º da Carta Magna.<sup>50</sup>

Com a divergência inaugurada pelo Ministro Sepúlveda Pertence e voto vista do Ministro Joaquim Barbosa, endossaram a corrente a Ministra Carmem Lúcia, os Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cesar Peluzo, Gilmar Mendes e Marco Aurélio para julgar improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

Importante salientar que os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes entenderam não se tratar de serviço público propriamente dito, daí não estar coberto pela regra da imunidade. Já o Ministro Marco Aurélio afirmou não existir vedação constitucional à cobrança do imposto à atividade notarial e de registro<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Art. 145, § 2º - “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

<sup>51</sup> Assim manifestou o Ministro Marco Aurélio na citada ADIn: “O fato de o serviço ser remunerado mediante emolumentos, mediante taxa, não exclui a incidência do ISS. Conclusão diversa implicaria desconhecer a incidência deste, afastadas as exceções contempladas na Constituição Federal, relativamente a serviços explorados economicamente, tomado este vocábulo de forma linear.”

Já o Ministro Carlos Brito voltou a afirmar que a atividade notarial e de registro não é serviço público - daí não se aplicar o § 3º do art. 150, da CF -, mas uma atividade estatal, cuja regra geral é a da imunidade do imposto.

Diante da análise dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, diverge-se da conclusão da maioria dos Ministros no sentido de que é possível a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre a atividade notarial e de registro.

Não obstante a divergência no tocante à conclusão, coaduna-se com o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa no tocante ao fato de que não se aplica a imunidade recíproca<sup>52</sup> aos delegatários de serviço público, reforçando que a imunidade recíproca serve para beneficiar o pacto federativo e não a particulares, bem como o fato de exercerem a atividade com a finalidade de obtenção de lucro, que é patente, resta ínsita a capacidade contributiva dos contribuintes. Além disso, não se está um ente público tributando outro ente público.

Contudo, o Ministro Joaquim Barbosa e os demais que o acompanharam simplesmente ignoraram a premissa que foi por diversas vezes lembrada pelo Ministro Carlos Brito: ora, se o entendimento do STF é no sentido de que a natureza jurídica dos emolumentos é de taxa (relembrando que nenhum dos Ministros opinou de forma diversa, modificando os inúmeros precedentes anteriores) não podem os emolumentos servir de base de cálculo de imposto, dada a vedação constitucional do art. 145, § 2º.

Assim, os Ministros que divergiram do relator não mudaram o paradigma do STF – de que os emolumentos possuem natureza jurídica de taxa – contudo, modificaram o entendimento de que sobre tais serviços incide o imposto sobre serviços.

*Data máxima vênia*, não poderia o Supremo modificar o seu entendimento, sem modificar o seu paradigma, sob pena de mácula aos preceitos constitucionais acima aludidos e ausência de coerência interna no raciocínio.

Não basta simplesmente afirmar, como fez o Ministro Marcos Aurélio de que “o fato de o serviço ser remunerado mediante emolumentos, mediante taxa, não exclui a incidência do ISS”, pois o art. 145, § 2º, da Lei Maior exclui sim essa possibilidade, não havendo qualquer exceção prevista na Constituição Federal.

Para que seja possível a cobrança do imposto sobre serviços das atividades notariais e de registro, a única alternativa é a mudança no paradigma do Supremo Tribunal

---

<sup>52</sup> Dada a brevidade do trabalho, infelizmente, não se pode aprofundar no estudo da imunidade recíproca dos entes federados.

Federal no sentido de que os emolumentos possuem natureza jurídica de taxa. Enquanto não houver essa evolução, resta difícil a conciliação da incidência da taxa e do imposto sobre a mesma base de cálculo.

Como dito acima, o que qualifica um serviço como público é a lei. Desta forma, se houver uma mudança na lei (em sentido amplo) de que as atividades notariais e de registros não mais são afetas ao regime jurídico de direito público, estando, portanto, sujeitas à remuneração por meio de preço, nada obstará a incidência do imposto sobre serviços.

Insta lembrar que a Constituição Federal, no seu art. 236, § 3º, fala que Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, não se referindo à sua natureza de taxa.

Desta forma, a conclusão de que os emolumentos são taxas não se encontra na Constituição Federal, mas é oriunda de interpretação doutrinária e do Supremo Tribunal Federal, que assim julgou por diversas vezes, como acima mostrado.

Contudo, enquanto houver a definição do serviço notarial e de registro como serviço público, sujeito à remuneração por meio de taxa, resta inconciliável a possibilidade de que a mesma base de cálculo sirva para a cobrança de taxa e de imposto.

## 6 CONCLUSÃO

Se por um lado a Constituição outorga à lei complementar a tarefa de definir os serviços, isso não quer significar, por outro lado, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.

Isso significa que o sistema não tolera ordem jurídica infraconstitucional incompatível com a Constituição. Lei alguma valerá, portanto, se infringente, formal ou substancialmente, dos imperativos ou dos nortes constitucionais. E essa exigência é absolutamente impostergável, especialmente em matéria de discriminação de competências tributárias.

As considerações precedentes permitem reafirmar o conceito de serviço. Analisando sistematicamente a Constituição, verifica-se que ela traça os contornos, dá os limites, define os marcos para se extrair o conceito de serviço previsto no art. 156, III, da CF – ainda que não o tenha feito expressamente. A partir da visão orgânica da Carta Maior pode alcançar o conceito de serviço tributável pelo Município.

Em contrapartida, confirma-se que, se há serviço público – no Brasil, hoje, diante do art. 145, II da Constituição Federal – tal serviço apenas pode ser tributado por meio de taxa. E, se (impropriamente) por vezes se o submete ao regime das tarifas, é absolutamente certo que nunca poderá permitir a incidência de impostos.

Por sua vez, a Constituição Federal, no art. 236, não engendrou qualquer novidade na configuração da relação estatal entre notários e registradores. Unicamente declarou-a às expressas. Segue-se que não há como ou porque extrair dele, ou da lei que o regulamentou, pretensas mudanças de sistemática e imaginárias transformações radicais em relação ao sistema precedente.

Desta forma, por ser o serviço de registros públicos de notas, protestos de títulos, registro de distribuição, registro de imóveis, registro de títulos e documentos, registro civil das pessoas jurídicas e registro civil das pessoas naturais qualificados juridicamente como serviços públicos e sujeitos, portanto, à incidência da taxa, não cabe a tributação do imposto sobre serviços sobre a referida atividade.

A decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da ADin n. 3.098 representa uma mudança no entendimento do Pretório Excelso, na medida em que autorizou a incidência de imposto sobre serviços numa atividade remunerada mediante taxa. Por outro lado, não houve a ruptura do paradigma de que a atividade notarial e registral, por ser

considerada serviço público, é remunerada mediante taxa, o que leva a uma conclusão inconstitucional de que sobre a mesma base de cálculo incidir-se-á imposto e taxa.

Ainda que existente a notória capacidade contributiva dos titulares de cartórios, não basta a força exponencial do princípio da capacidade contributiva para fazer incidir sobre os fatos a norma constitucional que autoriza a exação pelo imposto sobre serviços, é necessário a subsunção dos fatos à norma em toda a sua inteireza<sup>53</sup>.

Desta forma, concluiu-se que o serviço público está excluído da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza, motivo pelo qual a atividade notarial e registral, serviço público que é, não pode ser objeto da incidência do referido imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal.

Acrescenta-se, finalmente, que a Lei Complementar n. 116/2003, a pretexto de veicular a lista de serviços tributáveis por meio do ISS, não tem o condão de alterar a natureza jurídica de “taxa” dos emolumentos remuneratórios dos atos praticados pelos serviços notariais e de registros.

---

<sup>53</sup> Inestimável a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho: “Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. (...) Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 260-261.

## 7 REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS: materialidade de sua incidência. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio Janeiro: Forense, 2006.

ANDRADE, Valentino Aparecido de. O ISS sobre serviço notarial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 143, p. 93-105, ago. 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre Serviços: parecer. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 10, n. 35, p. 68-93, jan./mar. 1986.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. Inconstitucionalidades dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto Sobre Serviços – ISS: na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CHIESA, Célio. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS: a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. *Dicionário jurídico*. 2. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva. v. 1.

\_\_\_\_\_. *Dicionário jurídico*. 2. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva. v. 4.

HOFFMANN, Susy Gomes. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS sobre cartórios*. Bauru, SP: Edipro, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A competência para a criação e extinção de serviços notariais e de registros para a delegação e para o provimento desses serviços. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 22, n. 47, p. 197-212, jul./dez. 1999.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 56, de 10.12.2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

SANT'ANNA, Gilson Carlos. O atual regime jurídico dos serviços notariais e de registro. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 32, n. 67, jul.-dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Fatos históricos e jurídicos determinantes da configuração contemporânea dos serviços notariais. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 31, n. 65, jul.-dez. 2008.

SILVA, Jefferson Laborda da. A inconstitucionalidade da cobrança de ISS pelos municípios sobre serviços prestados pelos cartórios extrajudiciais. *Revista Tributária*, v. 68, p. 37, maio/jun. 2006.

TABORDA, Maren Guimarães. A justiça fiscal e a exação sobre os serviços notariais e registraes. *Revista Tributária*, v. 79, p. 217, mar./abr. 2008.