

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TIAGO DELÁCIO DE OLIVEIRA E SILVA

ASPECTO MATERIAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS.

RECIFE
2013

TIAGO DELÁCIO DE OLIVEIRA E SILVA

**TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA
SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS.**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Pós-Graduação em Direito, pela Universidade Federal de Pernambuco, orientada pelo Prof. Ms. João Hélio de Farias Moraes Coutinho. Mestre em Direito pela UFPE. Doutorando em Direito pela UFPE.

RECIFE

2013

RESUMO

O presente trabalho faz um estudo bibliográfico e jurisprudencial sobre a imputação da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre os serviços notariais, a partir da constitucionalidade dos itens 21 e 21.01 do anexo da LC 116/2003. Partindo desse escopo, o trabalho objetiva consolidar o entendimento sobre qual base imponível nasce o tributo. Para tanto, analisou-se os preceitos constitucionais, suas nuances dentro do sistema jurídico brasileiro, para ao final imputar sua regramatriz de incidência tributária.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estabelecendo, em seu artigo 236, diretrizes básicas para nortear o exercício dos serviços notariais e de registro e trouxe à baila a discussão da delegação por parte do Poder Público aos notariais e, conseqüentemente, a clara intenção de assentar a tese da imunidade recíproca que foi duramente rechaçada pela Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3089, de 8 de dezembro de 2003.

Palavras-chave: Princípios constitucionais tributários. Delegação. Poder Público. Caráter privado Constituição Federal. Lei n. 8.935/1994. ADI nº 3089. Lei Complementar 116/2003. Imposto Sobre Serviço – ISS. Base de cálculo dos serviços cartorários.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
Capítulo 1 – SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO	7
1.1 Considerações constitucionais.....	8
1.2 Características do serviço.....	12
1.3 Natureza dos emolumentos recebidos.....	13
Capítulo 2 – TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS.....	21
2.1 Período posterior à Lei Complementar nº 116/2003 e anterior à ADIn nº3089	22
2.2 Período posterior à ADI nº3089	23
Capítulo 3 – A BASE DE CÁLCULO (CRITÉRIO MATERIAL) DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS CARTORIAIS.....	25
3.1 BC com preço dos serviços.....	26
3.1.1 Serviços tributáveis.....	34
3.1.2 Livros Cartoriais	36
3.2 BC sem o preço do serviço	39
Capítulo 4 – Jurisprudência Atual do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco	42
Conclusão	44
Referências	47

INTRODUÇÃO

É de longa data a discussão sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS em relação aos serviços notariais e de registro público, diante das decisões diametralmente opostas da jurisprudência, como também na seara acadêmica da doutrina pátria.

Uma grande polêmica com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dizia respeito à incidência ou não do ISS concernente aos serviços cartorários (itens 21 e 21.01 do anexo da LC 116/2003). Isto porque a tese de imunidade recíproca se tornou corriqueira na doutrina e nas decisões judiciais de primeira e segunda instância cuja defesa angariavam pelo art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988:

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

...

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

...

§ 2º - A vedação do inciso VI, (a), é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, (a), e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo

usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Acreditando que as novas decisões judiciais seguiriam a jurisprudência, a Associação dos Notários e Registradores – ANOREG propôs a inconstitucionalidade do item 21 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 cuja tese da imunidade recíproca era sediada por se tratar de serviços públicos de competência dos Estados. Entretanto, tal entendimento não prosperou e foi rechaçada pela Suprema Corte que julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3089 que teve como relator o Ministro Carlos Ayres Britto, único voto favorável à procedência da Ação.

Em meio ao acalorado debate entre os membros da Corte, coube ao insigne Ministro Marco Aurélio tangenciar o aspecto material do imposto – assunto na qual esta monografia irá se debruçar - para as atividades notariais e de registro. Disse o célebre jurista:

“No tocante à base de cálculo de incidência, descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/1968 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço.”¹

O objetivo desse trabalho é analisar o problema da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os serviços notariais e de registro público, procurando encontrar a verdadeira materialidade sobre o qual incidirá o mais importante tributo municipal. Para tanto, o trabalho foi dividido em quatro capítulos.

¹ ADI 3089

O primeiro capítulo trata das considerações constitucionais e infralegais dos serviços notariais e de registro público.

O segundo capítulo historiciza a tributação do ISS sobre os serviços notariais e de registro público, tendo como marco delimitador a LC nº 116/2003, ou seja, qual caminho percorreu a jurisprudência nacional antes da LC nº 116/2003 e posterior a ela. Assim, como também procedeu antes e depois da ADI nº 3089.

O terceiro, analisaremos a questão proposta neste trabalho: a base de cálculo do ISS sobre os serviços notariais e de registro público, pois a decisão do Plenário da Corte Suprema não eliminou, por completo, as dúvidas e incertezas quanto à base de cálculo do ISS. Assim, o ISS incide sobre uma base fixa ou variável? Quais serviços notariais e de registros públicos estão na base de cálculo do ISS?

Por último, trazemos recente decisão do Tribunal de Justiça de Pernambuco, no momento em que abordou o assunto em tela, suspendendo os efeitos das duas medidas de antecipação de tutela.

Capítulo 1 – SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

O serviço notarial, prestado pessoalmente por notários ou tabeliães, é a atividade, autorizada por lei, de redigir, formalizar e autenticar, com fé pública, instrumentos que, constituídos por meio de atos jurídicos extrajudiciais, representam a vontade dos solicitantes ou particulares que a eles deram surgimento. O serviço notarial, portanto, fornece legalidade à vontade declarada por particulares, permitindo que esta, nos exatos termos e limites nos quais foi expressa, produza os desejados efeitos jurídicos².

Já o serviço de registro é a atividade que, destinada a fornecer publicidade aos atos da vida civil, favorecendo sua oponibilidade a terceiros, procede ao

² CENEVIVA, Walter. Lei dos notários e dos registradores comentada. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.

assentamento de títulos de interesse privado ou público. Através dele, a segurança, a autenticidade e a eficácia de tais atos são asseguradas.³

Leonardo Brandelli⁴, afirmou que, “o primeiro tabelião a pisar em solo brasileiro, porém, foi Pero Vaz de Caminha, português, que narrou e documentou minuciosamente a descoberta do Brasil e a posse da terra, com todos os seus atos oficiais, traduzindo-se no único documento oficial da descoberta do Brasil”.

Ao longo da história brasileira, os serviços notariais e registrais foram desprezados pelo Poder Legislativo que seria o responsável por regulamentá-los. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dedica todo o seu artigo 236 à regulamentação geral do serviço cartorário. E, apenas em 18 de novembro de 1994, os legisladores criaram a Lei n. 8.935 de, a Lei Orgânica dos Notários e Registradores, também intitulada de Lei dos Cartórios, retirando a profissão notarial e registral do vazio jurídico a que antes havia sido submetida.

1.1 Considerações constitucionais

Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, a teor do disposto no art. 236, caput, da Constituição Federal, e tratando-se de delegação de serviço, em que o poder público transfere aos particulares somente a execução, permaneceria com o próprio Estado a sua titularidade.

Não obstante, em face do decidido na ADI n° 3089, restou deliberado pela incidência do imposto sobre os serviços públicos delegados, exercidos em caráter privado, não havendo violação à Constituição Federal, impondo-se, portanto, acolher a orientação do Pretório Excelso.

Nesse sentido a doutrina assim tem acolhido o conceito de serviço público. O doutrinador Hely Lopes afirma que: “serviço público é todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais, para

³ CENEVIVA, Walter. Lei dos notários e dos registradores comentada. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.

⁴ BRANDELLI, Leonardo. Teoria geral do direito notarial. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado”⁵

Já Celso Antônio indaga que “serviço público é a prestação direta à população, pela administração pública ou pelos delegatários de serviços públicos, de utilidades ou comodidades materiais voltadas à satisfação de suas necessidades ou meros interesses”⁶

A Administração pode prestar diretamente serviços públicos, como também podem, alternativamente, conceder os serviços públicos delegados a particulares através de concessão, permissão e autorização. Prova disso é o art. 236, CF/88:

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

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

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

Os serviços notariais e de registro são uma forma especial de delegação haja vista o ingresso por meio de concurso público de provas e títulos⁷, conforme dispões o §3º, art. 236 da CF/88: “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”

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 33ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2007.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 26ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2009.

⁷ MANGIERI, Francisco Ramos & MELO, Omar Augusto Leite. ISS sobre cartórios. 1ª Ed. Bauru, SP. Edipro, 2008.

Para fortalecer ainda mais o enquadramento dos serviços cartorários como serviços públicos delegados a particulares, observamos o caráter organizacional técnico e administrativo, com todas as características de gestão empresarial. Prova contumaz é a obrigação legal de cumprimento de horário, conforme estabelece o art. 4º da Lei 8.935/94:

“Art. 4º Os serviços notariais e de registro serão prestados, de modo eficiente e adequado, em dias e horários estabelecidos pelo juízo competente, atendidas as peculiaridades locais, em local de fácil acesso ao público e que ofereça segurança para o arquivamento de livros e documentos.

§ 1º O serviço de registro civil das pessoas naturais será prestado, também, nos sábados, domingos e feriados pelo sistema de plantão.

§ 2º O atendimento ao público será, no mínimo, de seis horas diárias”.

Os serviços notariais e de registro tratam-se de transferência somente de execução dos respectivos serviços, mediante regulamentação e controle do Poder Público já que a retirada ou extinção da transferência de execução poderá ocorrer se verificada uma das hipóteses previstas no art. 39 da Lei nº. 8.935/94, nos seguintes termos:

Art. 39. Extinguir-se-á a delegação a notário ou a oficial de registro por:

I - morte;

II - aposentadoria facultativa;

III - invalidez;

IV - renúncia;

V - perda, nos termos do art. 35.

VI - descumprimento, comprovado, da gratuidade estabelecida na Lei no 9.534, de 10 de dezembro de 1997.

Enfim, a delegação dos serviços notariais e de registros a particulares, não obstante seja essa outorga conferida a uma pessoa natural, de forma permanente e em caráter pessoal, para que se afigure, no mínimo, eficiente e organizada, a prestação dos serviços em apreço, os notários, - tabeliães e registradores necessitam contratar empregados que os auxiliam no desempenho de suas funções, ratificando o caráter empresarial, de acordo com o artigo 20, caput, da Lei nº 8.935/94:

Art. 20. Os notários e os oficiais de registro poderão, para o desempenho de suas funções, contratar escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados, com remuneração livremente ajustada e sob o regime da legislação do trabalho.

§ 1º Em cada serviço notarial ou de registro haverá tantos substitutos, escreventes e auxiliares quantos forem necessários, a critério de cada notário ou oficial de registro.

§ 2º Os notários e os oficiais de registro encaminharão ao juízo competente os nomes dos substitutos.

§ 3º Os escreventes poderão praticar somente os atos que o notário ou o oficial de registro autorizar.

§ 4º Os substitutos poderão, simultaneamente com o notário ou o oficial de registro, praticar todos os atos que lhe sejam próprios exceto, nos tabelionatos de notas, lavrar testamentos.

§ 5º Dentre os substitutos, um deles será designado pelo notário ou oficial de registro para responder pelo respectivo serviço nas ausências e nos impedimentos do titular.

1.2 Características do serviço

As atividades notariais e de registro são disciplinadas pela Lei federal nº 8.935, de 18.11.94 (alterada pela Lei nº 10.506, de 09.07.02) e a Lei federal nº 10.169, de 29.12.00. De pronto, a Lei 8.935/94 expõe características, bem como atribuições dos atos praticados pelos delegados do serviço público, vejamos:

Art. 1º Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

...

Art. 3º 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.

No Brasil, há 05 (cinco) modalidades de “cartórios” extrajudiciais⁸:

- Registro Civil das Pessoas Naturais - responsável pelo registro de nascimento, de casamento, da conversão da união estável em casamento, de óbito, e por fornecer as certidões desses atos;

⁸ TAUIL, Roberto Adolfo. *Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2ª ed. Rio de Janeiro: <http://www.consultormunicipal.adv.br/>

- Registro de Títulos e Documentos e Civis das Pessoas Jurídicas - responsável pelo registro dos contratos sociais, atos constitutivos e estatutos, e suas respectivas alterações;
- Registro de Imóveis - responsável pelo registro de escritura e títulos de propriedade de imóveis, e respectivas averbações;
- Tabelionato de Notas - responsável pela lavratura de escrituras, testamentos, atas notariais, autenticação de cópias e procurações, reconhecimento de assinaturas, entre outros. Pode também lavrar escritura de imóvel, a qual será registrada no cartório de registro de imóveis que jurisdiciona o endereço do imóvel;
- Tabelionato de Protesto de Títulos - responsável pelo protesto de cheques, notas promissórias, duplicatas e outros documentos em que se reconheçam dívidas.

As atividades notariais e de registro tem como finalidade garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia jurídica dos atos jurídicos, assegurando os direitos de todos.

A publicidade é ação de divulgar por parte da sociedade como um todo ato ou fato juridicamente relevante em livro ou papel oficial. Somando-se à publicidade, atestam a autenticidade como presunção relativa de verdade, a segurança jurídica como certeza quanto ao ato praticado e, por fim, a eficácia do trabalho dos notários e dos registradores manifestada como a aptidão para produzir efeitos jurídicos, calcada na segurança dos atos jurídicos vivenciados na cadeia produtiva.

1.3 Natureza dos emolumentos recebidos

Os Estados e o Distrito Federal possuem competência para a fixação do valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, devendo corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados⁹.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª Ed. São Paulo. Dialética, 2008.

Para o professor Alex Nunes de Figueiredo, tem se entendido que a circunstância dos serviços serem prestados em caráter privado, em razão da conveniência administrativa, não modifica a natureza de “essencialmente pública”, na medida em que a União abarcou para si a competência privativa de legislar sobre registros públicos, conforme art. 22, XXV, da CF¹⁰:

*Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
(...)*

XXV - registros públicos;

A Lei nº 10.169/2000 veio regulamentar o art. 236, §2º da CF/88, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, assim versa o primeiro artigo:

Art. 1º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei.

Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.

Destarte, é conveniente apresentar o entendimento que os valores recolhidos aos cofres estaduais, sob denominação de custas ou emolumentos, têm natureza de taxa, sendo tributo, vejamos o que diz o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹¹:

¹⁰ A Cobrança pelo Município de ISS sobre os Serviços dos Cartórios Extrajudiciais, Revista de Estudos Tributários – IET vol. 31, Síntese, maio/jun. de 2003, p.122.

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer - **Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro**. São Paulo, 05 de junho de 2007.

“Anuncio, desde logo, que perante a realidade instituída pelo direito positivo atual, parece-me indiscutível a tese segundo a qual a remuneração dos serviços notariais e de registro, também denominada "emolumentos", apresenta natureza específica de taxa. O presente tributo se caracteriza por apresentar, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de atividade estatal (prestação de serviços notariais e de registros públicos), direta e especificamente dirigida ao contribuinte; além disso, a análise de sua base de cálculo exhibe a medida da intensidade da participação do Estado, confirmando tratar-se da espécie taxa.

Já a civilista Maria Helena Diniz¹² sobre o caráter público de tais serviços, discorre:

Portanto, serventuário ou servidor significa 'o que serve num ofício ou cargo'. 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, tornando 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.

O STF havia ratificado tal postura da seguinte forma:

¹² *Sistema de registro de imóveis*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 594.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: SERVENTIAS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 7, DE 30 DE JUNHO DE 1995, DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ: ATO NORMATIVO.

1. Já ao tempo da Emenda Constitucional nº 1/69, julgando a Representação nº 1.094-SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que 'as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais', por não serem preços públicos, 'mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional nº 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa' (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 08/08/1984).

2. Orientação que reiterou, a 20/04/1990, no julgamento do RE nº 116.208-MG.

3. Esse entendimento persiste, sob a vigência da Constituição atual (de 1988), cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça.

4. **O art. 145 admite a cobrança de 'taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição'. Tal conceito abrange não só custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos),**

pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). (grifo nosso) Mas sempre fixadas por lei. (...)

6. Ação Direta julgada procedente, para declaração de inconstitucionalidade da Resolução nº 07, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná." (ADI 1444/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 12/02/2003, DJ de 11/04/2003, p. 25)

Entretanto, o titular do tributo é o Estado, já os titulares de serventias recebem uma parcela das taxas que são os emolumentos e custas cobrados dos usuários que tomam serviços cartorários, segundo o auditor fiscal Francisco Ramos Mangieri¹³,

os valores relacionados com os serviços dos registradores e notarias são:

- a) *Emolumentos: correspondem a obrigações tributárias (da espécie taxa), cujo credor é o Estado-membro titular do serviço público, que comumente elege, por via de lei estadual, os notariais e registradores como sujeitos passivos dessa relação jurídica tributária. Neste contexto, os usuários tornam-se contribuintes de fato dessa taxa;*

- b) *Remunerações: consistem no preço do serviço que ficam com os titulares dos cartórios, ou seja, são as contraprestações dadas pelos Estados-membros aos notariais e aos registradores em função do exercício dessa função delegada. Neste caso, não temos uma relação tributária, mas puramente administrativa, daí a pertinência de se classificar tais remunerações como*

¹³ MANGIERI, Francisco Ramos & MELO, Omar Augusto Leite. ISS sobre cartórios. 1ª Ed. Bauru, SP. Edipro, 2008.

preço público, que é autônomo à obrigação tributária dos emolumentos.

Deste modo, em nosso entendimento, somente a parcela, que realmente cabe aos notários e registradores, deverá ser tributada pelo imposto municipal. As parcelas repassadas seriam somente ingressos que não se adicionam ao patrimônio do contribuinte.

O cálculo da taxa pela prestação de serviços notariais e registrais segue o disposto na Lei Federal nº 10.169/2000, que regula o § 2º do art. 236 da Constituição da República, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos serviços notariais e de registro, prescrevendo:

Art. 2º *Para a fixação do valor dos emolumentos, a Lei dos Estados e do Distrito Federal levará em conta a natureza pública e o caráter social dos serviços notariais e de registro, atendidas ainda as seguintes regras:*

I - os valores dos emolumentos constarão de tabelas e serão expressos em moeda corrente do País;

II - os atos comuns aos vários tipos de serviços notariais e de registro serão remunerados por emolumentos específicos, fixados para cada espécie de ato;

III - os atos específicos de cada serviço serão classificados em:

a) atos relativos a situações jurídicas, sem conteúdo financeiro, cujos emolumentos atenderão às peculiaridades socioeconômicas de cada região;

b) atos relativos a situações jurídicas, com conteúdo financeiro, cujos emolumentos serão fixados mediante a observância de faixas que estabeleçam valores mínimos e máximos, nas quais enquadrar-se-á o valor constante do documento apresentado aos serviços notariais e de registro.

Parágrafo único. *Nos casos em que, por força de lei, devam ser utilizados valores decorrentes de avaliação judicial ou fiscal, estes serão os valores considerados para os fins do disposto na alínea b do inciso III deste artigo.*

Art. 3º. É vedado:

I - (vetado)

II - fixar emolumentos em percentual incidente sobre o valor do negócio jurídico objeto dos serviços notariais e de registro;

III - cobrar das partes interessadas quaisquer outras quantias não expressamente previstas nas tabelas de emolumentos;

IV - cobrar emolumentos em decorrência da prática de ato de retificação ou que teve de ser refeito ou renovado em razão de erro imputável aos respectivos serviços notariais e de registro;

V - (vetado).

A única identificação razoável a que se pode chegar é de que não estamos tratando de tributo, mas, sim, de preço público, quando a receita corresponder aos notários e registradores. Como diz Ricardo Almeida Ribeiro da Silva¹⁴:

A remuneração assegurada pela Fazenda Pública Estadual aos notários, variável em razão da quantidade de atos por eles praticados, tem claramente natureza de preço público legalmente fixado. Fala-se em fixação legal, pois não há, propriamente, uma delegação contratual. O

¹⁴ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. A incidência do ISSQN sobre serviços de registro público, cartório e notariais. Itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

particular age, aqui, em colaboração com o Poder Público, por meio de um ato de investidura, que dá substância a uma espécie de delegação legalmente prevista.

Em precedente jurisprudencial exarado pelo STJ foi elaborada esclarecedora classificação acerca dos gastos feitos com o processo. Na ementa consta:

Custas são o preço decorrente da prestação da atividade jurisdicional, desenvolvida pelo Estado-juiz através de suas serventias e cartórios.

Emolumentos são o preço dos serviços praticados pelos serventuários de cartório ou serventias não oficializados, remunerados pelo valor dos serviços desenvolvidos e não pelos cofres públicos.

Despesas, em sentido restrito, são a remuneração de terceiras pessoas acionadas pelo aparelho jurisprudencial, no desenvolvimento da atividade do Estado-juiz (grifo nosso)

Lembrete importa fica por conta do municipalista Roberto Tauil¹⁵ que difere a nomenclatura dos emolumentos:

Reafirma-se, portanto, que as receitas auferidas pelas serventias notariais e de registro nada tem a ver com custas processuais, ou “emolumentos” judiciais. Devemos nos restringir às receitas que os notários e registradores efetivamente recebem para si.

Enfim, embora exista uma ligação entre os emolumentos (custas extrajudiciais) e as remunerações (despesas), suas naturezas são distintas, as primeiras são tributos, as últimas são alcançadas pelo ISS.

¹⁵ TAUIL, Roberto Adolfo. *Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2ª ed. Rio de Janeiro: <http://www.consultormunicipal.adv.br/>

A Taxa Sobre a Utilização dos Serviços Notariais ou de Registros (TSNR) é tributo cobrado pelo poder-dever do Estado em fiscalizar os serviços notariais e seus valores são excluídos do preço do serviço. O valor da TSNR, em nenhuma hipótese, poderá ser superior aos emolumentos previstos para o ato que incidir e terá valor máximo estipulado em R\$ 1.575,21 e valor mínimo de R\$ 3,17, conforme art. 27 Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco. Do montante da TSNR, 1% é destinada à assistência judiciária. Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco

Já o Fundo Especial de Registro Civil (FERC) incrementa a base de cálculo para incidência do ISS e tem como objetivo remunerar os atos gratuitos de registro de nascimento, óbito e casamento, viabilizando economicamente o registro civil, tendo como beneficiário os oficiais do registro civil pelos atos gratuitos realizados. O FERC é utilizado para abater as despesas com o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

Capítulo 2 – TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS

No Brasil colônia, cabia à Igreja Católica criar e organizar arquivos referentes à existência das pessoas. Com o advento da República, os cartórios eram conferidos aos particulares, nobres ou aristocratas, por meio de cartas régias ou oficiais, de natureza vitalícia, mantido em parte pelo art. 32 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88¹⁶ – o que permaneceu entre nós até a Constituição de 1988.

Na vigência do Decreto-Lei nº 406/1968, não havia a previsão dos serviços notariais e de registro. Ainda por cima, deu-se guarida à tese da imunidade tributária, defendida por grandes doutrinadores e pela jurisprudência da época.

¹⁶ “Art. 32 – O disposto no art. 236 não se aplica aos serviços notariais e de registro que já tenham sido oficializados pelo Poder Público, respeitando-se o direito de seus servidores”.

2.1 Período posterior à Lei Complementar nº 116/2003 e anterior à ADIn nº3089

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, ficou inequívoca a incidência do ISS por torna-se explícita no item 21.01 – Serviços de registro público, cartorários e notariais. O que era para preencher a lacuna do Decreto-Lei nº 406/1968 tornou-se um grande imbróglio judicial já que os Municípios foram atraídos por mais uma receita tributária. Entretanto, a corrente vencedora continuou abarcando a tese da imunidade.

Outro argumento, defendido pela jurisprudência e pela doutrina era que os notários e registradores são investidos em cargos públicos e por isso “servidores” do Poder Judiciário, com havia se posicionado o STF:

Este dispositivo não afeta, antes confirma, a natureza pública do serviço. Assim, titulares e auxiliares de tabelionatos e ofícios de registro são funcionários públicos, inclusive para os fins do art. 327 do CP¹⁷.

A mudança de entendimento dos Tribunais Superiores ocorreu, principalmente, em função de mudanças terminológicas feitas à redação do caput do artigo 40 da Constituição Federal que, sucessivas vezes alteradas por Emendas Constitucionais, determinam o sistema previdenciário e a aposentadoria dos servidores públicos. Assim se mostra tal dispositivo legal:

Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

¹⁷ RDA 187/75

A consolidação do entendimento veio, em especial, com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.602, decidida pelo STF em novembro de 2005, que afastou por completo os titulares de cartórios extrajudiciais da classificação de servidores públicos.

2.2 Período posterior à ADI nº3089

Foi discutida na ADI nº 3089 a pretensa inconstitucionalidade do item 21 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003 pela ANOREG que apresentou a defesa da imunidade recíproca, tese rechaçada pela Suprema Corte Federal.

O ilustre ministro Carlos Ayres Britto, relator e único a votar pela inconstitucionalidade da cobrança, fez a seguinte defesa:

(...)

Portanto, dada à natureza jurídica do ISS – Imposto Sobre Serviço, que atua precipuamente nas relações de direito privado, ele não pode ser instituído sobre um serviço público – que embora seja delegado a particulares – não perde a sua natureza de atividade pública, uma vez que são os mesmos vinculados e específicos.¹⁸

Assim, a cobrança do ISS – Imposto Sobre Serviços revela-se, também inconstitucional, uma vez que no municípios destes Estados não existem delegatários do Poder Público, exercendo a atividade em caráter privado. São todos funcionários públicos dos respectivos Estados membros. (...) ¹⁹

O ministro Sepúlveda Pertence refutou as pretensões da inconstitucionalidade no momento em que apontou que o serviço notarial e de registro é uma atividade

¹⁸ ADI

¹⁹ ADI

estatal delegada, mas enquanto atividade privada, é um serviço sobre o qual nada impede a incidência do ISS.

Já o ministro Gilmar Mendes asseverou que

Se adotássemos essa ideia de imunidade recíproca em relação a esses serviços, certamente nós chegaríamos a ter que discutir, ou poderemos discutir, em breve, a imunidade desses serviços em relação à própria incidência do imposto de renda.

O ministro Joaquim Barbosa foi esclarecedor quando ressaltou que:

- a) *A atividade notarial é exercida por entes privados, havendo o viés lucrativo;*
- b) *A imunidade mostra-se um garantia de entidades políticas federativas, e não particulares;*
- c) *A tributação de serviços de índole pública, mas em atividade explorada economicamente por particular, não implica risco à harmonia federativa;*
- d) *Os agentes notariais possuem capacidade contributiva, por se dedicarem a atividade lucrativa;*
- e) *A atividade notarial é, em tudo, semelhantes aos demais serviços públicos concedidos, não existindo motivo para tributar os serviços públicos concedidos e deixar de fazê-lo quanto às atividades delegadas*

Capítulo 3 – A BASE DE CÁLCULO (CRITÉRIO MATERIAL) DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS CARTORIAIS

A regra geral é a tributação pelo preço do serviço prestado, conforme art. 7º, da LC nº 116/2003. A exceção são os trabalhadores autônomos e as sociedades de profissionais legalmente regulamentados que podem ser tributados por alíquotas fixas, conforme prescrições dos §§1º e 3º, do art. 9º do DL nº 406/68 mantidos pela atual lei de regência nacional do ISS²⁰. Aires F. Barreto diz que:

*“O aspecto material presta-se à diferenciação de um tributo em relação a outro, em virtude de conter a designação de todos os dados de ordem objetiva, caracterizadores do protótipo em que consiste a hipótese de incidência. O fato ou o estado de fato descrito tem no aspecto material a sua própria consistência. Comumente, atribui-se ao aspecto material relevo maior, a pretexto de que ele refletiria a essência descritiva do fato. Argumenta-se que o elemento mais abrangente da essência na hipótese de incidência seria o aspecto material, por envolver sua substância, o seu teor essencial”.*²¹

Para o professor Aires Barreto²² a base cálculo do ISS é aquela que representa o adjunto adnominal correspondente à resposta que se dá à indagação: prestação de serviço de que valor? Assim, na plenitude de um serviço, nem tudo que se recebe irá integrar a base de cálculo do ISS.

²⁰ Súmula 663 do STF: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 foram recebidos pela Constituição”.

²¹ BARRETO, F. Aires. Curso de Direito Tributário Municipal. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 128

²² BARRETO, F. Aires. Curso de Direito Tributário Municipal. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 368

3.1 BC com preço dos serviços

Levando em conta que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, seria tecnicamente razoável indagar se o ISS incidiria sobre o valor bruto da receita, antes do repasse, ou somente sobre a parcela líquida destinadas aos cartórios.

O art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que “a base de cálculo do ISS é o preço do serviço”. O preço seria, portanto, a medida da prestação do serviço, ou, como diz Marçal Justen Filho, “o único meio de quantificar a prestação de serviço é adotar sua remuneração como base imponible”. Já em relação as taxas “A Constituição elegeu a taxa de serviços como a única possível remuneração para a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.”²³

Para Roberto Tauil²⁴:

“O preço dos serviços notariais e registrais não coincide, a nosso ver, ao preço total que se cobra do usuário do serviço. Embora o pacto contratual determine um preço, o valor efetivamente recebido pelos prestadores do serviço não é aquele, pois são obrigados a repassar parte do recurso para outros agentes. E tal repasse não pode ser considerado “custo” da prestação do serviço, tendo em vista que não se trata de despesas operacionais internas. São repasses previamente firmados e aceitos e que servirão para remunerar terceiros que não atuam diretamente na execução dos serviços”.

Os valores que compõem o patrimônio da entidade são divididos em ingressos financeiros (entradas) e receitas, assim as receitas devem ser escrituradas

²³ ALVES, Anna Emilia Cordelli. ISS - Aspectos Relevantes Decorrentes da Análise do artigo 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário**. vol. 99, dez./2003, p.24-38.

²⁴ TAUIL, Roberto Adolfo. *Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. 2ª ed. Rio de Janeiro: <http://www.consultormunicipal.adv.br/>

separadamente das meras entradas. Geraldo Ataliba²⁵ ensina a diferença dos conceitos:

Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado. Receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado.

Vejamos algumas decisões judiciais sobre o significado de receita e preço de serviço sujeito ao ISS, conforme demonstramos abaixo:

Receita bruta é o preço do serviço, vale dizer, as quantias que a fornecedora de mão de obra recebe para realizar tal mister, nela não podendo ser incluídos os salários e encargos sociais pagos às pessoas recrutadas, que não integram o preço dos serviços contratados." (Ac. da 1ª Câmara do 1º TAC de São Paulo, Ap. nº 611.43970, Relator designado Juiz Elliot Akel).

REsp 768658 PR – Recurso Especial - 2005/0120797-7; Relator(a): Ministro Luiz Fux (1122) Julgamento: Órgão Julgador: T1 Primeira Turma do STJ; j, em 2.8.2007; Publicação/Fonte DJ de 25.10.2007 p. 126. EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA -ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. INTERMEDIÇÃO. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE

²⁵ ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25 e 26.

SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TAXA DE AGENCIAMENTO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68.

(...)

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.

Tribunal de Justiça.

Apelação Com Revisão 7523575600

Relator(a): Rodrigues de Aguiar

Comarca: Tupã

Órgão julgador: 15a Câmara de Direito Público

Data do julgamento: 29/05/2008

Data de registro: 06/06/2008

Ementa: AÇÃO ORDINÁRIA - ISSQN - Serviços cartorários (registrais e notariais) - Pretendida imunidade - Não cabimento, pois o prestador não é ente político, mas privado - Serviço de natureza pública, mas cuja prestação é privada – Precedente do e. STF pela constitucionalidade

da exigência (ADI 3089/DF, j. 13/02/2008) - Base de cálculo - Valor destinado ao oficial delegatário, excluídos os demais encargos, como p. ex. custas destinadas ao Estado e a órgão representativo -Improcedência da ação - Apelo municipal provido - APELO PROVIDO.

Apelação Com Revisão 4869135000

Relator(a): Erbeta Filho

Comarca: Santa Cruz do Rio Pardo

Órgão julgador: 15a Câmara de Direito Público

Data do julgamento: 08/05/2008

Data de registro: 14/05/2008

Ementa: ISS - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais - Município de Santa Cruz do Rio Pardo - Denegação de segurança voltada à não incidência do imposto sobre os mesmos, instituído pela legislação municipal - Caráter privado do exercício dos serviços, por conta e risco dos agentes delegados - Hipótese de delegação imprópria - Remuneração daqueles, ademais, inconfundível com taxa - Constitucionalidade da exação - Recurso não provido.

Apelação Com Revisão 5413695700

Relator(a): Eutálio Porto

Comarca: São Bernardo do Campo

Órgão julgador: 15a Câmara de Direito Público

Data do julgamento: 14/02/2008

Data de registro: 24/03/2008

Ementa: APELAÇÃO - Ação Declaratória - ISS incidente sobre serviços prestados por notório e oficial de registro - Serviços delegados exercidos em caráter privado -

Natureza sui generis da contraprestação, sendo taxa o valor direcionado ao Estado e remuneração o montante direcionado ao agente delegado, passível de sujeição ao ISS - Diferenciação com outros serviços públicos não permitida pela norma constitucional, sob pena de violação ao princípio da isonomia - Incidência do ISS sobre os emolumentos, excluídos os valores destinados aos órgãos públicos - Sentença mantida - Recursos improvidos.

Desta feita, o entendimento a que se chega é o de que não se vislumbra a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03 e os respectivos da Lei Municipal nº 02/05, sendo perfeitamente válida, legal e constitucional a incidência do ISS sobre os serviços notariais e neste aspecto, razão assiste ao Município/recorrente. No tocante à análise do pedido subsidiário deduzido na inicial, não apreciado pelo MM. Juiz sentenciante, notadamente por ter acolhido a tese principal da apelada, reconhecendo a inconstitucionalidade das Leis Federal e Municipal que instituíram a possibilidade do Município exigir o ISS sobre os serviços notariais, com base no art. 515, §§ 1º e 2º, do Código de Processo Civil, passo a apreciá-lo. Vejamos;

Sustenta a apelada na inicial, alternativamente, que em sendo considerado exigível o tributo, seja o ISS cobrado de acordo com o disposto no art. 9º, do Decreto-lei 406/68, que não foi revogado pela Lei Complementar 116/03, notadamente por se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho, pessoal do próprio contribuinte, calculando-se o aludido imposto por meio de alíquotas fixas em função da natureza do serviço.

Diante do já citado desempenho do Ministro Marco Aurélio sobre a base de cálculo dos serviços cartoriais, os tribunais superiores desembocaram nessa mesma esteira jurídica. Relembremos:

No tocante à base de cálculo de incidência, descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/1968 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço.

Traz incidente luz, a decisão do Ministro Herman Benjamin, em julgado no Superior Tribunal de Justiça:

STJ - ISS - Serviços de Registros Públicos - Tributação Fixa - Matéria Apreciada pelo STF - ADI 3.089/DF Superior Tribunal de Justiça RECURSO ESPECIAL Nº 1.187.464 – RS (2010/0053685-4)RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN RECORRENTE:EDITE DO AMARAL ADVOGADO :ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDOPROCURADOR : ADRIANA DE ÁVILA JUNG E OUTRO(S).

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9º, § 1º, DO DL 406/1968.TRIBUTAÇÃO FIXA. MATÉRIA APRECIADA PELO STF. ADI 3.089/DF.

1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, caput, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários.

2. **O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, in casu, ao julgar a ADI 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil - Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartorários** (grifo nosso) (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade de o ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas.

3. **O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo**(grifo nosso).

4. **Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da ADI, pois "descabe a analogia profissionais liberais, Decreto nº 406/68 , caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispendo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço"**(grifo nosso).

5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários.

6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arripio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7º, caput, da LC 116/2003.

7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003.

8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil - Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário).

9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível.

10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 deve se dar nos limites da decisão com efeitos erga omnes proferida pelo STF na ADI 3.089/DF.

11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

12. Recurso Especial não provido.

Brasília, 1º de junho de 2010 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

3.1.1 Serviços tributáveis

Propomos discriminar, agora, os serviços prestados pelos notariais e tributáveis pelo ISS, conforme Tabela de Custas e Emolumentos do Estado de Pernambuco, atualizadas pelo Ato nº 894/10, considerando o que dispõe o art. 25 da Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco:

1 - Tabelionato de Notas:

I - Escritura com valor declarado;

II - Procuração, substabelecimento ou revogação:

- com poderes para o foro em geral;

- outras procurações sem valor econômico;

- outras procurações com valor econômico.

III - Autenticação de cópias de documentos;

IV - Reconhecimento de Firma, inclusive letras ou sinal:

- por semelhança;

- como autêntica.

V - Certidão ou traslado ou pública forma;

VI - Escritura sem valor declarado;

VII - Registro chancela mecânica;

VIII - Testamento;

IX - Atas Notariais sem reflexo econômico;

X - Escritura de Convenção de Condomínio.

2 - Tabelionato de Protesto de Títulos:

- I - Acolhimento do aceite ou devolução;
- II - Recebimento do pagamento;
- III - Desistência ou sustação judicial definitiva do protesto de título, ou documento de dívida;
- IV - Cancelamento definitivo do registro;
- IV - Apresentação a protesto e lavratura;
- V - Intimação;
- VI - Emissão de Certidões;
- VII - Busca de apontamentos;
- VIII - Cópia de documento e autenticação;
- IX - Informações sobre existência de protesto ou não.

3 - Ofício de Registro de Imóveis:

- I - Registro com valor declarado;
- II - Averbação com valor declarado;
- III - Averbação sem valor declarado;
- IV - Registro de Loteamento ou desmembramento de imóvel;
- V - Abertura de Matrícula;
- VI - Incorporação e Condomínio;
- VII - Registro de Pacto Antenupcial;
- VIII - Registro de Cédula de Crédito ou Produto Rural Pignoratícia;
- IX - Registro de Hipoteca Censual Rural;
- X - Inscrição de Penhora;
- XI - Emissão de Certidões;
- XII - Prenotação de Títulos;
- XIII - Pedido de Busca.

4 - Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil das Pessoas Jurídicas:

- I - Registro ou averbação integral de contrato, título e documento com conteúdo financeiro;

- II - Registro integral de título, documento ou papel, inclusive ata de condomínio, sem conteúdo financeiro;
- III - Registro para fins de notificação;
- IV - Averbação de documento sem conteúdo financeiro;
- V - Registro ou averbação de contrato de alienação fiduciária, leasing, ou reserva de domínio, sobre o valor financiado;
- VI - Registro de pessoas jurídicas;
- VII - Cancelamento de inscrição de pessoa jurídica;
- VIII - Emissão de Certidões;
- IX - Autenticação de microfilme e disco ótico;
- X - Microfilmagem de documentos;
- XI - Autenticação de livros contábeis;
- XII - Informação prestada por qualquer forma e meio, com dispensa de certidão.

5 - Ofício de Registro Civil das Pessoas Naturais:

- I - Lavratura de assentos de casamento realizado na sede;
- II - Lavratura de assentos de casamento realizado fora da sede;
- III - Habilitação de casamento;
- IV - Afixação de edital;
- V - Registro de inscrição de emancipação, interdição, ausência, aquisição de nacionalidade brasileira;
- VI - Transcrição de registro de nascimento, casamento ou óbito;
- VII - Averbação em geral;
- VIII - Emissão de Certidões;
- IX - Cópia autenticada de atos da serventia;
- X - Desentranhamento de documento;
- XI - Procedimento de retificação, adoção e reconhecimento de filho;
- XII - Assento de nascimento e óbito.

3.1.2 Livros Cartoriais

Para detalharmos quais serviços devem sofrer incidência do ISS, segue a relação dos livros utilizados pelos Cartórios:

LIVROS DOS CARTÓRIOS DE REGISTRO CIVIL

Nascimento (livro “A”);

Casamento Civil (livro “B”);

Casamento Religioso com efeito Civil (livro “B – Auxiliar”);

Óbito (livro “C”);

Natimorto (livro “C- auxiliar”);

Edital de Proclamas (livro “D”);

Inscrição: (livro “E”);

LIVROS DOS CARTÓRIOS DE REGISTRO DE IMÓVEIS

Protocolo de Imóveis (livro n.º 1);

Registro Geral (livro n.º 2);

Registro Auxiliar(livro n.º 3);

Indicador Real (livro n.º 4);

Indicador Pessoal (livro n.º 5).

TABELIONATO DE NOTAS

Procuração / Substabelecimento

Escrituras (Incluindo Divórcio, Separação, Inventários e Partilhas Extrajudiciais)

Testamento

Autenticação de cópias/microfilmes

Depósito e Reconhecimento de Firmas

PROTESTO DE TÍTULOS

Apontamento;

Registro ou Instrumento de Protesto;

Índice de protesto

TÍTULOS E DOCUMENTOS DE PESSOA JURÍDICA

Protocolo (livro “A”);

Pessoa Jurídica (livro “A”);

Registro Integral (livro “B”);
Jornais e Periódicos (Livro “B”)
Resumido (livro “C”);
Indicador Pessoal (livro “D”)

Foi visto que a receita bruta auferida pelos cartórios é distribuída às partes interessadas, entre as quais temos a Secretaria de Estado de Fazenda, o Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, a Comissão gestora dos repasses de compensação dos atos gratuitos, a Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado, o fundo de compensação dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e à complementação da receita mínima das serventias deficitárias.

É notório o fato de que muitos Cartórios prestam outros serviços adicionais, como reprografia, digitalização, encadernação, etc., que não são enquadrados como serviços típicos de suas atividades, por não comportar como serviço típico. Diante disso é fato que tais serviços são tributáveis pelo ISS, embora gere dificuldade de apuração por parte do Fisco, pois, geralmente, essas receitas não são contabilizadas e nem registradas nos livros.

Entende-se, também, que esses serviços podem ser considerados prestações-meios à atividade fim do Cartório e, assim, devem ser enquadradas no item 21 da lista de serviços, pois são serviços prestados em conjunto aos serviços notariais.

A título de exemplo²⁶, cite-se o registro de pessoa jurídica com ou sem fins lucrativos, incluindo todos os atos do processo e arquivamento, de valor até R\$ 590,00. Segundo tabela trazida pela Lei Estadual 11.331. de 26/12/2002, o preço a ser cobrado pelo delegatário é de R\$ 49,15. Deste total, R\$ 30,72 são destinados ao Oficial. R\$ 8,73 ao Estado, R\$ 6,47 à Carteira das Serventias, R\$ 1.62 ao Tribunal

²⁶ APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO, nº 703 194 5/8-00, Campinas, Relator Desembargador Rodrigues de Aguiar, 13/03/2008.

de Justiça e R\$ 1,62 à Comp. do Registro Civil. Com efeito, a base de cálculo do ISS em questão deve ser o valor destinado ao Oficial, excluindo-se os demais encargos com natureza de taxa.

3.2 BC sem o preço do serviço

Como estudado a cima, a LC 116/2003, em seu art. 7º, prevê, como regra geral, que o preço do serviço seja utilizado como base de cálculo para fins de apuração do ISS. Entretanto, há quem aponte exceções à regra geral. Como a prevista no parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, antigo ato normativo que regulava o ISS:

Art. 9º - (...).

§ 1º -Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Ocorre que, muitos titulares de serventias argumentam que seus serviços são prestados pessoalmente pelo oficial, tabelião ou notário, devendo-se recolher ISS sob alíquota fixa, pois não detém personalidade jurídica, o titular assume responsabilidade pessoal pelo serviço prestado e exige-se conhecimento intelectual para o exercício de tal atividade, haja vista a exigência de bacharelado em direito para exercê-la.

Entretanto, o professor Aires Barreto é enfático em não encontrar guarida a esta base diversa do preço: “a Constituição não tolera a chamada tributação fixa. Essa afirmação não é agradável, especialmente para os profissionais liberais, mas

extraímos esse entendimento da conjugação do art. 145, § 1º, com o art. 150, II, a seguir transcritos:

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

§ 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.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”²⁷

E conclui: O entrelaço sistemático e harmônico dessas disposições evidencia ser intolerável no sistema da Constituição de 88 a chamada tributação fixa – assim entendida aquela em que não se tem base de cálculo nem alíquota -, haja vista a afronta ao princípio da igualdade e ao seu corolário, em matéria de tributação, o princípio da capacidade econômica.²⁸

²⁷ BARRETO, F. Aires. Curso de Direito Tributário Municipal. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 414

²⁸ BARRETO, F. Aires. Curso de Direito Tributário Municipal. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 414

Mas, o STF já afirmou a inexistência de incompatibilidade do Decreto 406/68 com a CF/88, reconhecendo a recepção do Decreto. Esse entendimento foi exarado julgado do Recurso Extraordinário nº 214.414-2, por meio do qual o § 2º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº406/68 estaria em pleno vigor. Transcrevemos abaixo a ementa do citado RE:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, ART. 9º, §2º, a e b

DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS E SUBEMPREITADAS NO CÁLCULO DO PREÇO DO SERVIÇO. D.L. 406/68, ART 9º, §2º, A E B: DISPOSITIVOS RECEBIDOS PELA CF/88. CITADOS DISPOSITIVOS DO ART. 9º, §2º, CUIDAM DA BASE DE CÁLCULO DO ISS E NÃO CONFIGURAM ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, ART. 34, ADCT/88, ART. 150, II E 145, §1º, CF/88. re 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/10001.

RE conhecido e provido. (RE nº214.414-2, Min. Relator Carlos Velloso, j. 20.03.2002, publicado DJ 17.05.2002)”

Outra decisão que reputamos importante para corroborar com a tese ora desenvolvida é a que foi proferida por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº279.424-4, cujo trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso passamos a transcrever abaixo:

“(…)

O Supremo Tribunal Federal decidiu, pelo seu Plenário, no julgamento do RE 236.604-PR, de que fui relator, que o art. 9º, §§1º e 3º, do DL406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II, art. 145, §1º, CF/88 (RTJ 170/1001).

No caso, o acórdão recorrido decidiu pela não recepção, pela CF/88, do art. 9º, §2º, a e b, do citado DL 406/68. A questão, entretanto, é a mesma. É dizer, os fundamentos do acórdão do RE 236.604-PR são aplicáveis, na hipótese, presente o brocardo *ubi eadem legis ratio. Ibi eadem legis dispositio*. E já que não se estuda mais o latim, vai a tradução: os fatos de igual natureza devem ser regulados de modo idêntico”

Capítulo 4 – Jurisprudência Atual do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco

Recentemente, na cidade do Recife o desembargador José Fernandes de Lemos suspendo os efeitos das duas medidas de antecipação de tutela proferidas pelo Juízo de Direito da 1ª Vara da Fazenda Pública da Capital, em sede das Ações Ordinárias nº 001.2009.149432-0 e nº 001.2009.151010-5", sentenciou, em 7 de abril de 2011, o, presidente do TJPE:

(...)

9. O acórdão do Supremo Tribunal Federal é de clareza solar ao afastar a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo. É inadmissível permitir a rediscussão, nas instâncias ordinárias, de julgamento realizado em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com efeitos erga omnes e ex tunc.

10. As decisões ora em questão devem ser, pois, necessariamente suspensas, pois constituem afronta direta ao princípio constitucional da segurança jurídica, lesionando gravemente a ordem constitucional. O princípio da segurança jurídica tem fundamento no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que estabelece que a lei não

prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

11. Verifica-se, portanto, que está seguramente demonstrada a lesão à ordem pública, requisito autorizador da concessão imediata da medida de contracautela, pois o desrespeito à Constituição Federal não pode ensejar lesão maior à ordem pública, entendida como ordem jurídica.

12. Forte nisso, entendendo bem caracterizada, na espécie, a ocorrência de grave lesão à ordem pública, defiro o pedido e, em consequência, suspendo os efeitos das duas medidas de antecipação de tutela proferidas pelo Juízo de Direito da 1ª Vara da Fazenda Pública da Capital, em sede das Ações Ordinárias nº 001.2009.149432-0 e nº 001.2009.151010-5.

conforme art. 27. Do montante da TSNR, 1% é destinada à assistência judiciária. Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco

Os emolumentos devidos pela prestação dos serviços notariais e de registro são aqueles determinados de acordo com a espécie do ato praticado, conforme tabela estabelecida pela Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco. O valor dos emolumentos será fixado pelo padrão monetário corrente, e corrigido a cada 12 (doze) meses, por ato do Presidente do Tribunal de Justiça, de acordo com a variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA²⁹.

²⁹ Art. 25. Lei nº 11.404/96 (Custas e Emolumentos) do Estado de Pernambuco, alterado pelo Ato nº 894/2010 de 22 de dezembro de 2010.

O valor dos emolumentos deve corresponder, em princípio, ao efetivo custo e à adequada e justa remuneração dos serviços prestados e o cálculo dos emolumentos incidirá sobre o valor da avaliação judicial ou fiscal e, na sua falta, considerar-se-á o valor declarado pelas partes³⁰.

CONCLUSÃO

Acreditando que as novas decisões judiciais seguiriam a jurisprudência, a Associação dos Notários e Registradores – ANOREG propôs a inconstitucionalidade do item 21 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 cuja tese da imunidade recíproca era sediada por se tratar de serviços públicos de competência dos Estados, ledo engano. Tal entendimento não prosperou e foi rechaçado pela Suprema Corte que julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3089 que teve como relator o Ministro Carlos Ayres Britto, único voto favorável à procedência da Ação.

Desse modo, esta monografia tratou no primeiro capítulo das considerações constitucionais e infralegais dos serviços notariais e de registro público. Já o segundo buscou seqüenciar a tributação do ISS sobre os serviços notariais e de registro público, tendo como marco delimitador a LC nº 116/2003 e as decisões posteriores, inclusive as conseqüências advindas com a ADI nº 3089. No terceiro capítulo, iniciamos a questão proposta neste trabalho, qual seja, a base de cálculo do ISS sobre os serviços notariais e de registro público, que abordou as questões exaradas para instituir no âmbito de incidência do tributo a exação imponible, também denominada "norma-padrão" ou "regra-matriz de incidência tributária", no dizer do professor Paulo de Barros Carvalho³¹:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese

³⁰ Idem.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer - **Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro**. São Paulo, 05 de junho de 2007.

prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

Assim, incide sobre qual base o ISS? Quais serviços notariais e de registros públicos estão na base de cálculo do ISS? Esses dois questionamentos nortearam o trabalho ora publicado. Para concluir, trouxemos atual decisão do Tribunal de Justiça de Pernambuco que reitera o posicionamento dos tribunais superiores.

Diante do exposto, vale comentar que a própria ANOREG-SP, em sua cartilha de Cartórios Extrajudiciais, explica: “É importante você saber que no Brasil os cartórios extrajudiciais são privatizados, ou seja, não são órgãos do governo, repartições públicas, não sendo exercidos por funcionários públicos, mas sim por particulares, como uma empresa”³². Ora, assim como qualquer empresa prestadora de serviços constantes no anexo da LC 116/03, deve-se sofrer a incidência do imposto sobre serviços.

Na verdade, o notário (sentido amplo) que administra financeiramente sua serventia auferir substancial lucro em sua atividade, podemos constatar através de matéria publicada no jornal Valor Econômico³³, com o título Receita anual dos cartórios no país chega a R\$ 7 bilhões, mostrando a “caixa preta” que é o setor no

³² Cartilha de Cartórios Extrajudiciais – Guia Prático e Explicativo sobre os cartórios extrajudiciais, suas funções e como utilizar. ANOREG – SP. Disponibilizado no site: <http://www.anoregsp.org.br/>

³³ Jornal Valor Econômico ed. 21/03, “Receita anual dos cartórios no país chega a R\$ 7 bilhões”

país: “se fossem reconhecidos como um setor da economia de fato, os cartórios teriam faturamento superior ao das empresas da construção civil com capital aberto no país, que somadas faturam R\$ 3,629 bilhões ao ano. É mais também do que movimentam anualmente as companhias de máquinas - R\$ 6,241 bilhões - e de minerais não metálicos, R\$ 1,791 bilhão, de acordo com os últimos balanços”.

Por fim, concluímos pela procedência da tributação de ISS nos serviços notarias e de registro usando-se o preço do serviço como base de cálculo e se aplicando a correspondente alíquota percentual prevista na legislação municipal. Não há fundamento lógico qualquer "cartório" alegar ter direito a um regime de alíquota fixa de ISS.

Um estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ mostra a disparidade dos recolhimentos aos cofres do Erário Municipal das cidades de São Paulo e Porto Alegre, quando se tributa o regime de alíquotas fixas em detrimentos do preço do serviço.

São Paulo	Porto Alegre
Alíquotas Fixas	Preço do serviço
140 Cartórios	40 Cartórios
Arrecadação 2007 – R\$ 108 mil	Arrecadação 2007 – R\$ 3,4 milhões

Por tudo, leva-nos a crer, por fim, que a atividade exercida pelos notários e oficiais de registro é de extrema importância para a manutenção da segurança jurídica e para o bom andamento do direito e da justiça, assim como contribuir para a receita pública municipal, colocam as serventias em igualdade de condições com seu papel social desenhado na legislação brasileira, garantindo a capacidade contributiva e a isonomia.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT Digital**. Disponível em: <<http://www.abntdigital.com.br>>. Acesso em: 21 de fev 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** - atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, F. Aires. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em: 15 maio 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 41, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm>. Acesso em: 15 maio 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 47, de 05 de julho de 2005. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/emc/emc47.htm>. Acesso em: 15 maio 2009.

BRASIL. Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8935.htm>. Acesso em: 05 jan. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer - **Natureza jurídica e constitucionalidade dos valores exigidos a título de remuneração dos serviços notariais e de registro**. São Paulo, 05 de junho de 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CENEVIVA, Walter. **Lei dos notários e dos registradores comentada**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Lei dos registros públicos comentada**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Sistema de registro de imóveis**, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 594

MANGIERI, Francisco Ramos & MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre cartórios**. 1ª Ed. Bauru, SP. Edipro, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5ª Ed. São Paulo. Dialética, 2008.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **A incidência do ISSQN sobre serviços de registro público, cartório e notariais**. Itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 303, 6 maio 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/5135>>. Acesso em: 11 set. 2011.

TAUIL, Roberto Adolfo. **Manual do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2ª ed. Rio de Janeiro: <http://www.consultormunicipal.adv.br/>