

## **SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO E A INCIDÊNCIA DO ISS**

Ana Cristina Othon de Oliveira Villaça

**Resumo:** O artigo trata de tema recente e ainda bastante discutido, surgido a partir da edição da Lei Complementar nº 116/2003. Objetiva responder à questão da incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registro público, examinando a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Apresenta, como pressuposto para a abordagem do assunto, estudo acerca da natureza jurídica dos serviços notariais e de registro público, bem como dos emolumentos pagos em contraprestação a tais serviços. Discorre, sobre a hipótese de incidência possível do ISS, à luz do artigo 156, inciso III, da Constituição. Analisa o alcance do artigo 145, II, § 2º e do artigo 150, VI, 'a', da Constituição Federal, enquanto dispositivos que veiculam limitações constitucionais ao poder de tributar pertinentes ao assunto. Expõe as várias vertentes doutrinárias existentes acerca da matéria, apontando os posicionamentos jurisprudenciais correlatos.

**PALAVRAS-CHAVE:** ISS – incidência – serviços notariais – constitucionalidade – Lei Complementar 116/2003

### **INTRODUÇÃO**

Após a edição da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que trata do Imposto Sobre Serviços, surgiu uma discussão a respeito da incidência ou não desse imposto sobre os chamados serviços notariais e de registro, em decorrência da inclusão de tais atividades na lista de serviços anexa ao citado diploma (item 21), que se considera taxativa na visão majoritária da doutrina e jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

É, pois, o presente estudo para responder à aludida indagação, que passa necessariamente, por questões como: a natureza jurídica dos serviços cartorários, pública ou privada; a natureza jurídica dos emolumentos cobrados: de taxa ou preço público; os limites da hipótese de incidência do ISS, segundo a Constituição; e, finalmente, a constitucionalidade ou não da cobrança do ISS sobre as atividades em menção.

### **A NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO: PÚBLICA OU PRIVADA**

O artigo 236 da Constituição Federal disciplina a prestação dos serviços notariais e de registro público, da seguinte forma:

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

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

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

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

A Lei 8.935/94, que regulamenta o dispositivo constitucional acima transcrito, define a atividade cartorária e os profissionais que a exercem, em seus artigos 1º e 3º, na dicção:

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. 2º (Vetado).

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.

Os citados dispositivos assinalam vários aspectos dos serviços cartorários, dentre os quais: delegação do Poder Público; exercício em caráter privado; regime e determinação de critérios para a fixação de emolumentos por norma específica; submissão ao controle e fiscalização do Poder Judiciário; exigência de concurso público.

A fim de responder sobre a natureza pública ou privada de tais serviços, mister se faz o cotejo desses dados com os conceitos de serviço público oferecidos pela doutrina mais abalizada.

Na clássica definição do mestre CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestados pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo.<sup>1</sup>

Para MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, serviço público define-se como “Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.<sup>2</sup>

O Professor JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO conceitua serviço público como “Toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.<sup>3</sup>

Observa-se que as definições apresentadas demonstram pontos convergentes: atividade prestada pelo Estado direta ou indiretamente (critério orgânico); sob regime de direito público total ou parcial (critério formal); e para a satisfação das necessidades coletivas (critério material).

Cumprido analisar, à luz dos critérios expostos, as características dos serviços notariais e de registro público.

Os serviços cartorários, segundo a própria Constituição, são prestados mediante *delegação do Poder Público*. São, pois, de titularidade do Estado, que conserva a condição de titular mesmo ao delegá-los, transferindo apenas a sua execução. Pode-se afirmar, então, que se faz presente o critério orgânico, na medida em os prestadores dos serviços em

---

<sup>1</sup> *Apud* FOLMANN, Melissa; SACOMAN, Cleiton. A LC 116/03 e a exigibilidade de ISSQN dos serviços notariais e registrais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra (Coordenadores). **ISS LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 496.

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 99.

<sup>3</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2003. p. 259.

comento apenas os exercem de forma indireta, enquanto agentes delegatários, mantendo-se a titularidade do Poder Público.

Quanto ao segundo critério, os serviços notariais e de registro sofrem controle e fiscalização direta do Poder Judiciário (artigo 236, § 1º, da CF); têm seus prestadores submetidos a concurso público por exigência constitucional (artigo 236, § 3º, da CF); e se sujeitam a regime previsto em lei específica, inclusive no que se refere aos critérios para a fixação de seus emolumentos (artigo 236, § 2º, da CF). Estes aspectos indicam que os serviços notariais e de registro estão sob o manto de regime diferenciado, com contorno nitidamente público, o que denota a presença também do requisito formal.

A previsão constitucional de que *os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado* não infirma a ilação anterior. Apenas quer significar que podem ser exercidos por particulares delegatários, conclusão abstraída da interpretação sistemática do termo *caráter privado*, presente no caput do artigo 236, com as demais regras constitucionais que impõem uma série de limitações à atuação dos titulares dos Cartórios, já acima comentadas e que traduzem o regime de direito público.

Por último, insta analisar a presença do critério material, ou seja, a natureza de atividade necessária à satisfação da coletividade. Sobre esse aspecto, não se apresentam maiores dificuldades, pois os serviços cartorários destinam-se a *garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos* (artigo 3º da Lei 8.935/94), consubstanciando, a toda evidência, atividade útil e necessária à coletividade.

Observados todos os critérios postos pela doutrina como necessários à caracterização de serviço público, inarredável a conclusão de que os serviços em estudo possuem esse caráter.

Em reforço à tese sustentada, os Tribunais Superiores vêm decidindo, reiteradamente, no sentido de que os oficiais de registro e notários são servidores públicos em sentido amplo ou que, a *contrario sensu*, não são servidores públicos em sentido estrito, como demonstram os seguintes arestos:

PROCESSO CIVIL - ADMINISTRATIVO - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - ATIVIDADE NOTARIAL - TITULAR DE CARTÓRIO - APOSENTADORIA COMPULSÓRIA - 70 (SETENTA) ANOS - COMPETÊNCIA PARA O ATO - PRELIMINAR REJEITADA - MÉRITO DENEGADO.

(...)

2 - Consoante remansosa jurisprudência desta Corte Superior de Uniformização Infraconstitucional e do Colendo Supremo Tribunal Federal, **os oficiais de registro e notários são servidores públicos em sentido lato**, sujeitando-se ao disposto no art. 40, II, da Constituição Federal, que prevê a aposentadoria compulsória aos 70 (setenta) anos de idade.

3 - **Precedentes (STF, RE n°s 178.236/RJ (Pleno) e 189.736/SP e STJ, RMS n° 733/SP e AGREGMC n° 2.109/MG)**.

4 - Recurso conhecido, porém, desprovido. (STJ - RMS 11630 / RJ – Rel. Min. Jorge Scartezzini – DJ 19.11.2001) (grifo nosso)

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE **REGISTRO**. APOSENTADORIA COMPULSÓRIA. SERVIDOR PÚBLICO EM SENTIDO ESTRITO. EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98. ENTENDIMENTO SEDIMENTADO PELO EG. STF.

Seguindo-se entendimento recentemente preconizado pelo eg. **STF**, tem-se que **os Oficiais de Registro e Notários não são servidores públicos em sentido estrito** para que se sujeitem à aposentadoria compulsória aos 70 anos de idade. Precedentes. Recurso provido.(STJ - RMS 16151 / MG – REL. MIN. José Arnaldo da Fonseca – J. 06.04.2004).

Releva notar que a divergência verificada entre os antigos julgados dos Tribunais Superiores e os mais recentes reside na submissão ou não dos profissionais de cartórios extrajudiciais à regra do artigo 40, II, da Constituição, que estabelece a aposentadoria compulsória. O entendimento pretoriano modificou-se recentemente para se alinhar à tese de que não se aplica o referido dispositivo. Porém, restou inalterado o posicionamento de que tais profissionais classificam-se como servidores públicos *lato sensu*.

Acerca do tema, WALTER CENEVIVA preleciona:

O serventuário do chamado foro extrajudicial é servidor público, sem 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, delimita, sistematiza e sujeita a fiscalização, disciplina e punição.<sup>4</sup>

Na mesma linha de raciocínio, defende CLÉLIO CHIESA, citando ensinamento da Professora MARIA HELENA DINIZ que o serventuário, no desempenho da atividade cartorária, “é um servidor público, que exerce uma função pública *sui generis*, no interesse da sociedade. De modo que, se o Cartório não prestar a contento o serviço, o Poder Público poderá delegá-lo a outrem”<sup>5</sup>.

Não se pode olvidar, ainda, que a atividade cartorária “gera responsabilidade para o Estado e para os titulares dos respectivos serviços”, como bem assinalou o já citado Mestre WALTER CENEVIVA<sup>6</sup>. Sendo serviços públicos de titularidade do Estado, exercidos por delegação e sofrendo constante regulação e controle estatal, através do Poder Judiciário, a falha na sua prestação causadora de dano ao particular, certamente ensejará o dever de reparação pelo Estado, com direito de regresso aos prestadores do serviço.

Ademais, sinaliza para a pertinência da tese aqui esposada a gratuidade a que estão obrigados os Cartórios extrajudiciais em relação à prestação de determinados serviços, por exemplo, o registro civil das pessoas comprovadamente pobres e a emissão da respectiva certidão (artigo 30 da Lei 6.015/73). Além disso, há limitações legais quanto à fixação dos emolumentos. Tais restrições não condizem com a natureza dos serviços privados, que têm como escopo principal a obtenção de lucro.

Por tudo quanto foi exposto, não remanesce dúvida quanto à natureza pública dos serviços notariais e de registro público, não sendo outro o entendimento sedimentado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE ARTS. DA LEI Nº 9534/97.

---

<sup>4</sup> *Apud* CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004. p 344.

<sup>5</sup> CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: *Op. cit.*, p. 345.

<sup>6</sup> *Apud* FOLMANN, Melissa; SACOMAN, Cleiton. A LC 116/03 e a exigibilidade de ISSQN dos serviços notariais e registrais. In: **Op. cit.**, p. 497.

**REGISTROS PÚBLICOS.** NASCIMENTO. ÓBITO. ASSENTO. CERTIDÕES. COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE A MATÉRIA. ARTS. 22, XXV E 236, §2º. DIREITO INTRÍNSECO AO EXECÍCIO DA CIDADANIA. GRATUIDADE CONSTITUCIONALMENTE GARANTIDA. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE A QUE O ESTADO PRESTE SERVIÇO PÚBLICO A TÍTULO GRATUITO. **A ATIVIDADE QUE DESENVOLVEM OS TITULARES DAS SERVENTIAS, MEDIANTE DELEGACÃO, E A RELAÇÃO QUE ESTABELECEM COM O PARTICULAR SÃO DE ORDEM PÚBLICA.** OS EMOLUMENTOS SÃO TAXAS REMUNERATÓRIAS DE **SERVIÇOS PÚBLICOS.** PRECEDENTES. O DIREITO DO SERVENTUÁRIO É O DE PERCEBER, INTEGRALMENTE, OS EMOLUMENTOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS PARA OS QUAIS TENHAM SIDO FIXADOS. PLAUSIBILIDADE JURÍDICA DOS ARTS. 1º, 3º E 5º DA LEI 9534/97. LIMINAR DEFERIDA. (STF – ADC Nº 5 MC-DF– DJ 19.09.2003 - REL. MIN. NELSON JOBIM) (grifo nosso)

I) O FATO, POR SI SO, DE NO ART. 235, "CAPUT", DA CF, ESTAR INSERIDA A EXPRESSÃO DE QUE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO SÃO EXERCIDOS EM CARATER PRIVADO, NÃO CONDUZ AO ENTENDIMENTO POSTO NO RECURSO, POIS, LOGO A SEGUIR, ESTA A DETERMINAÇÃO NUCLEAR DE QUE TAIS SERVIÇOS, POR CONTINUAREM A SER PUBLICOS, NECESSITAM DE DELEGAÇÃO DO PODER PUBLICO PARA QUEM VAI EXERCE-LOS, PELO QUE DEVERÃO EXECUTA-LOS DE ACORDO COMO A LEI DETERMINAR E SO PODERÃO RECEBER TAL DELEGAÇÃO OS QUE FOREM, PELO PROPRIO PODER PUBLICO, JULGADOS APTOS PELA VIA DO CONCURSO PUBLICO.

J) **A NATUREZA PUBLICA DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO** NÃO SOFREU QUALQUER DESCONFIGURAÇÃO COM A CF/1988. EM RAZÃO DE TAIS

SERVIÇOS ESTAREM SITUADOS EM TAL PATAMAR, ISTO E, COMO PUBLICOS, A ELES SÃO APLICADOS O ENTENDIMENTO DE QUE CABE AO ESTADO O PODER INDECLINAVEL DE REGULAMENTA-LOS E CONTROLA-LOS EXIGINDO SEMPRE SUA ATUALIZAÇÃO E EFICIENCIA, DE PAR COM O EXATO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES IMPOSTAS PARA SUA PRESTAÇÃO AO PUBLICO. (STJ – RMS 7730/RS – REL. MIN. JOSÉ DELGADO – 1ª T – J. 01.09.1997 – DJ 27.10.1997) (grifo nosso)

Há que se ressaltar, porém, os serviços prestados pelos cartórios que não se enquadram na definição do artigo 1º da Lei 8.935/94, como o serviço de reprodução xerográfica não autenticada e de impressão de documentos. Tais serviços não são objeto de delegação do Poder Público, não sofrem qualquer fiscalização do Poder Judiciário, podem ser prestados por qualquer particular, independentemente de habilitação e, por tais razões, se exercem sob regime integralmente privado. É dizer que não constituem serviços públicos, vez que ausentes os critérios orgânico, formal e material, ao contrário dos serviços cartorários propriamente ditos: notariais e de registro público.

### **A NATUREZA JURÍDICA DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS CARTORÁRIOS: TAXA OU PREÇO PÚBLICO**

Os serviços públicos podem ser classificados em gratuitos ou remunerados, tendo os primeiros caráter basicamente social, como educação, saúde, assistência social etc.

No caso dos serviços cartorários, como se disse anteriormente, alguns atos, por imposição legal e justificativa de cunho social, não podem ser executados mediante contraprestação pecuniária. Os serviços cartorários gratuitos, inobstante configurarem importante indicativo da natureza pública da atividade cartorária, não importam para o presente estudo, na medida em que, independentemente da conclusão obtida nesse trabalho, não sofreriam incidência de ISS, pela simples ausência de base de cálculo (ou seja, o preço do serviço) ou de dimensão que demonstre capacidade econômica em sua prestação.

Serão objeto de análise apenas os serviços públicos cartorários pelos quais se pode exigir remuneração, cuja natureza jurídica pretende-se discutir no presente tópico.

Cumpra notar, ainda, que, como se mostra intuitivo, o presente tópic remete-se aos serviços específicos e divisíveis, pois no caso dos serviços públicos de caráter geral e essenciais para a coletividade, como o serviço de limpeza pública, seus custos devem ser cobertos pelos recursos advindos do pagamento dos impostos em geral e de outras receitas públicas.

Tecidas essas observações, e se adentrando ao tema proposto, vale ressaltar que a distinção entre taxa e preço público constitui questão tormentosa para a doutrina, como explicita o mestre ZELMO DENARI:

O tema da distinção entre as taxas e os preços públicos está fadado a ser – já o dissemos em outro trabalho – o triângulo das Bermudas do Direito Tributário.

(...)

Por isso, sempre que tentarmos discriminar as duas modalidades de receita, devemos estar preparados para enfrentar tormentosa questão, que ainda não colheu solução concorde entre os financistas e tributaristas.<sup>7</sup>

Diverge a doutrina quanto aos critérios para a determinação da natureza jurídica da remuneração dos serviços públicos específicos e divisíveis: de taxa ou preço público. Basicamente, há cinco correntes sobre o tema: a) a que sustenta que a distinção deve-se à própria natureza pública dos serviços; b) a que entende que advém da prestação direta ou indireta pelo Estado; c) a que defende que decorre do caráter compulsório ou voluntário do serviço público conjugado ao critério da essencialidade ou não do serviço; d) a que acredita que cabe ao legislador proceder à distinção; e e) a que considera a destinação da remuneração do serviço.

A primeira corrente entende que a remuneração dos serviços públicos específicos e divisíveis, em geral, tem natureza de taxa. Para os seus defensores, em se tratando de serviço público não há que se falar em preço público.

---

<sup>7</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Forense, 2000. p. 88.

Seguindo essa orientação, o Mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende que “Os serviços públicos específicos e divisíveis só podem ser remunerados por meio de taxas de serviço”<sup>8</sup>, sustentando, ainda, que:

Os serviços públicos são indisponíveis, estando, pois, fora do comércio (*extra commercium*). São, pois, insuscetíveis de negociação, quer por parte do Estado, quer do contribuinte. O Estado é obrigado a prestá-los, nos termos da lei. Não podem ser remunerados por meio de *preços* (também chamados *preços públicos* ou *tarifas*), já que esses configuram a contrapartida de uma prestação contratual voluntária, sendo informados pela autonomia da vontade, e não pela força da lei.<sup>9</sup>

Segue o mesmo raciocínio José Eduardo Soares de Melo, explicando que:

"Na esfera tributária, a qualificação do serviço como "público" tem sido examinada para fins de permitir a cobrança de taxa, em oposição ao denominado preço público, que significa contraprestação de atividade desenvolvida pelo estado em regime de direito privado (em plena concorrência com os particulares).<sup>10</sup>

Contrapõe-se a esse entendimento, uma segunda corrente de pensamento que vislumbra no teor do artigo 175 da Constituição, inciso III, a possibilidade de remuneração dos serviços públicos por meio de tarifa:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de **serviços públicos**.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Inconstitucionalidade 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**. Barueri, SP: Manole, 2004. p 367.

<sup>9</sup> *Op. cit.*, p. 363.

<sup>10</sup> *Apud* ZAMPIERI, Marcelo; BOLZAN, Eduardo. **Incidência do ISS sobre serviços notariais e registrais através da LC nº 116/03: flagrante incostitucionalidade**. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 8, n. 303, 6 mai. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5186>>. Acesso em: 15 nov. 2004.

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

**III - política tarifária;** (grifo nosso)

Argumenta-se, ainda, em favor da tese opositora, que a Lei nº 8.987/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, sempre que trata da remuneração dos concessionários ou permissionários, a classifica como tarifa.

Para seus seguidores, a distinção entre taxa e preço público residiria na prestação direta ou indireta do serviço público pelo Estado. Os serviços concedidos ou permitidos remunerar-se-iam, necessariamente, por preço público.

Alinhando-se à segunda orientação, afirma ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA:

É certo que o concessionário, como bem reconhece o art. 175, inc. III da Constituição Federal, não possui o poder de tributar, logo, os valores que auferir pelo serviço público prestado não são tributos, mas, sim, tarifas, porquanto o regime jurídico da remuneração do concessionário não é o tributário, porém o concessionário está submetido ao regime tributário no que tange à sua relação para com o fisco onde presta os seus serviços, no caso em tela, o fisco municipal.<sup>11</sup>

Uma terceira corrente firma-se no sentido de que o cerne da questão repousa no caráter compulsório ou voluntário do serviço público, aliado à essencialidade ou não do serviço.

Representando os que comungam com essa idéia, explana o Professor JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO:

---

<sup>11</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Considerações acerca do imposto sobre serviços públicos na lei 116/03. In: PEIXOTO; Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra (Coordenadores). **ISS LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 588.

Quando, porém, os indivíduos têm obrigação pecuniária como contraprestação do serviço, diz-se que o serviço é remunerado. A forma de remuneração também é variável. Em primeiro lugar, alguns serviços são remunerados por taxas, espécie de tributo prevista para esse fim (ar. 145, II, CF). Quando o serviço é **obrigatório**, ou seja, imposto aos administrados, será ele remunerado por taxa. É o caso do serviço de prevenção de incêndio ou coleta de lixo.

(..)

A remuneração é devida ainda que o usuário não utilize o serviço; basta, como registra a Constituição, que o serviço seja posto à sua disposição. (...)

Os serviços **facultativos** são remunerados por tarifa, que é caracterizada como preço público. Aqui o pagamento é devido pela efetiva utilização do serviço, e dele poderá o particular não mais se utilizar se o quiser. Considera-se que nessa hipótese o Estado, ou seus delegados, executem serviços econômicos (industriais ou comerciais), o que dá lugar à contraprestação. Exemplo desse tipo de serviço é o de energia elétrica e de transportes urbanos.<sup>12</sup>

Assim, no que tange aos serviços públicos específicos e divisíveis, tem-se, para os que se filiam a essa corrente, que podem ser remunerados por taxa ou preço público, conforme sejam prestados em caráter compulsório (e essencial) ou contratual voluntário.

Tal assertiva adviria da previsão do artigo 145, II, da Constituição, conjugada à primeira parte da Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal, na dicção:

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

I - impostos;

II - 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**; (grifo nosso)

---

<sup>12</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Op. cit.*, p. 270/271.

**Súmula 545 do STF:** Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias...

Segundo a quarta corrente, na lei residiria o critério distintivo, de sorte que ao legislador, exclusivamente, caberia apontar o regime remuneratório, de acordo com a qualificação que imprime ao serviço.

Esse critério, por demais simplista, permite conclusões completamente dissociadas da realidade, deixando ao arbítrio do legislador a questão em comento. O legislador não dispõe de tamanha liberdade e tampouco do poder de desvirtuar institutos e transportar sua vontade para o mundo dos fatos.

Finalmente, para uma quinta e última corrente, os serviços públicos remuneram-se por taxa ou preço público, conforme a sua destinação.

Seria taxa a remuneração do serviço público destinada ao Estado, mais especificamente, à pessoa política titular do serviço.

Constituiria preço público a remuneração destinada, não ao Estado, mas ao particular prestador do serviço público delegado.

Expostas as teorias sobre o caráter da remuneração dos serviços públicos, que apresentam critérios distintos para a definição de taxa e preço público, impende explicitar qual a importância de tal diferenciação e suas consequências práticas na ordem jurídica, explicação essa oferecida pelo Professor LEANDRO PAULSEN, com a propriedade que lhe é peculiar, nos seguintes termos:

Deve-se ter bem presente a diferença entre taxa e preço público. Aquela é tributo, constituindo-se, portanto, em receita derivada e compulsória do estado, exigida com base no seu poder fiscal. É cobrada por força da prestação de serviço público, própria da soberania estatal, de utilização compulsória ou do qual, de qualquer maneira, o indivíduo não possa abrir mão, sendo importante, ainda, a ausência de alternativa razoável. O preço público, por sua vez, não é tributo, constituindo, sim, receita originária e facultativa decorrente da contraprestação por um bem, utilidade ou serviço numa relação de cunha negocial em que está presente a voluntariedade (não há obrigatoriedade do consumo). A obrigação de prestar, pois, em se

tratando de taxa, decorre direta e exclusivamente da lei, enquanto, em se tratando de preço público, decorre da vontade do contratante. Por ter suporte no poder de tributar do estado, submetendo os contribuintes de forma cogente, a exigência de taxas está sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150 da CF: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco). A fixação do preço público, de outro lado, independe de lei; não sendo tributo, não está sujeito às limitações do poder de tributar.<sup>13</sup>

Além de apontar a relevância da distinção entre os dois institutos na ordem prática, infere-se do excerto reproduzido que a doutrina perfilhada alinha-se à terceira corrente, já acima indicada

Com todo respeito aos que pensam em contrário, o critério mais preciso para se discernir a natureza da remuneração dos serviços públicos é mesmo o defendido pela terceira corrente, que vislumbra na compulsoriedade ou não do serviço o critério diferenciador, conjugado ao da essencialidade ou não do serviço, em face do teor do artigo 145, inciso II, da Constituição, e da Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal, já acima transcritos.

O dispositivo em tela, ao mencionar *utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*, torna clara a natureza compulsória de tais serviços, dado que o contribuinte é obrigado ao pagamento da exação ainda que não utilize o serviço efetivamente. Esse regime de compulsoriedade justifica-se na prestação de serviços específicos e divisíveis essenciais à coletividade, dos quais o particular não pode dispor, sob pena de comprometimento do resultado que a Administração busca alcançar e que se mostra fundamental ao bem-estar social. É o que ocorre, por exemplo, nos serviços de coleta individual de lixo, que se fosse prestado ao particular em regime contratual voluntário, certamente comprometeria a limpeza urbana, pondo em risco a saúde da população, bem essencial à coletividade.

Com a devida vênia, merecem críticas as demais correntes pelas seguintes razões:

---

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002. p. 43/44.

a) a primeira corrente, porque os serviços públicos específicos e divisíveis não são necessariamente remunerados por meio de taxa, como bem explicitam o artigo 175, III, da CF e a Lei 8.987/95 em várias passagens;

b) a segunda corrente, porque nem todos os serviços prestados indiretamente pelo Estado são remunerados por preço público, mas somente aqueles prestados em caráter voluntário – pode haver serviço executado indiretamente pelo Estado remunerado por taxa, desde que compulsório, conclusão que se abstrai da interpretação do artigo 145, II, da CF, e da Súmula 545 do STF;

c) a quarta corrente, porque, como se mostra intuitivo, a índole dos institutos não depende, exclusivamente, da vontade do legislador; e

d) a quinta corrente, porque não é a destinação da remuneração do serviço público que tem o condão de transmutar sua natureza jurídica, sendo possível a delegação pelo Estado do poder de arrecadar taxas a particulares, o que configura o fenômeno da parafiscalidade.

Firmadas tais premissas, insta analisar a natureza jurídica da remuneração dos serviços notariais e de registro.

O serviço cartorário propriamente dito constitui o meio oficial de garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, de acordo com o artigo 1º da Lei 8.935/94.

Não pode o administrado recorrer a outros meios para atingir tal escopo, não há alternativa. Em se tratando de um serviço essencial, não pode dispor da garantia oferecida, recusando-se a fruir de tais serviços, sob pena de não ter reconhecidos juridicamente os seus atos ou de não vê-los surtirem os efeitos pretendidos, ou qualquer efeito em relação a terceiros.

O registro de nascimento, por exemplo, reveste-se do caráter da obrigatoriedade, como se infere, claramente, da Lei 6.015/73, artigos 46, 51 e 53. O artigo 51 estabelece o prazo de 15 dias para o registro, enquanto que o artigo 46 institui multa para a inobservância do prazo legal. A seu turno, o artigo 53 elenca aqueles que são “obrigados a fazer declaração de nascimento”.

No caso do registro de óbito, também se verifica o caráter compulsório, porquanto o artigo 80 do citado diploma lista as pessoas obrigadas “a fazer declaração de óbito”. Tal obrigatoriedade também é revelada pela cogência do artigo 78 da Lei de Registros:

Art. 78. Nenhum enterramento será feito sem certidão de oficial de registro do lugar do falecimento, extraída após a lavratura do assento de óbito, em vista do atestado do médico, se houver no lugar, ou, em caso contrário, de duas pessoas qualificadas, que tiverem presenciado ou verificado a morte.

No que toca ao registro de emancipação, o seu caráter compulsório resta evidenciado pela disposição do artigo 92, parágrafo único, da Lei de Registros Públicos, do seguinte teor: “Antes do registro, a emancipação, em qualquer caso, não produzirá efeito”.

Quanto à existência legal das pessoas jurídicas, dispõe, peremptoriamente, o artigo 120 da mesma lei: “A existência legal das pessoas jurídicas só começa com o registro de seus atos constitutivos”.

Os artigos 128, I, 130 e 131, parágrafo único, da lei em comento, corroboram a aludida compulsoriedade em relação ao registro de títulos e documentos. O artigo 128, I, prevê que “No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição: I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;”. O artigo 130 relaciona os atos “sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros”. O artigo 131 estabelece prazo para o registro, determinando o seu parágrafo único, que “Os registros de documentos apresentados, depois de findo o prazo, produzirão efeitos a partir da data da apresentação”.

Igualmente se vislumbra a obrigatoriedade do Registro de Imóveis, consubstanciada no artigo 168, 1º, da Lei 6.015/73;

1º No registro de imóveis serão feitas, em geral, a "transcrição", a "inscrição" e a "averbação" dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis, reconhecidos em lei *inter vivos* e *causa mortis*, quer para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para sua disponibilidade.

Em relação ao casamento, não se pode afirmá-lo obrigatório para os que pretendem conviver maritalmente, sendo conduta reservada ao arbítrio de cada indivíduo. Contudo, uma vez decidido que se pretende o casamento com todos os efeitos civis, mostra-se

obrigatório o assento. Tanto é assim que o casamento religioso apenas produz efeitos civis quando seguido o procedimento inserto no artigo 72 a 76 da Lei de Registros Públicos. No caso da união estável, em que pese a equiparação constitucional para todos os efeitos, não se deve olvidar que os efeitos civis não podem ser reclamados de imediato, condicionando-se à configuração de uma série de circunstâncias, de acordo com a lei e a jurisprudência.

O nosso Código de Processo Civil também contribui para idéia perfilhada, prescrevendo, em seu artigo 366, que “Quando a lei exigir, como da substância do ato, o instrumento público, nenhuma outra prova, por mais especial que seja, pode suprir-lhe a falta”.

No mesmo passo, o Novo Código Civil, preceitua:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

Assim, resta patente a compulsoriedade dos serviços notariais e de registro, característica que, conjugada à sua natureza pública, específica e divisível, conduz à conclusão de que sua remuneração tem índole de taxa e não de preço público.

Não se tratando de prestação contratual voluntária, informada pela autonomia da vontade, não há que se cogitar em preço público.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal endossa a tese adotada, como demonstram os seguintes arestos:

EMENTA: 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 as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236).** Mas sempre fixadas por lei. No caso presente, a majoração de custas judiciais e extrajudiciais resultou de Resolução - do Tribunal de Justiça - e não de Lei formal, como exigido pela Constituição Federal. 5. Aqui não se trata de "simples correção monetária dos valores anteriormente fixados", mas de aumento do valor de custas judiciais e extrajudiciais, sem lei a respeito. 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. (STF – ADIN 1444/PR – REL. Min. Sydney Sanches j. 12.02.2003 – DJ 11.04.2003) (grifo nosso)

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 consequência, quer no que concerne à sua instituição ou majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime 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, (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. (STF – ADIN 1378-5/ES – REL MIN. CELSO DE MELLO, DJ 30.05.1997) (grifo nosso)

O fato de que os serviços cartorários não são prestados de forma direta pelo Estado, e sim, mediante delegação, não infirma a tese esposada, na medida em que, a Constituição ou a lei, em momento algum impõem o requisito da prestação direta para a configuração da taxa. Ademais, o seu caráter compulsório, demonstrado acima, não admite outro tipo de remuneração, senão a de índole tributária, submetida a todas as limitações ao poder de tributar previstas constitucionalmente.

A forma de destinação da remuneração dos serviços em comento igualmente não se mostra óbice à sua caracterização enquanto taxa, pois pode ocorrer o fenômeno da parafiscalidade. É o que se verifica com os emolumentos, como bem elucidam MELISSA FOLMANN e CLEITON SACOMAN:

Mister destacar que a destinação dos valores obtidos com a cobrança das taxas públicas (no presente caso, os emolumentos) não altera sua natureza jurídica, haja vista ser este exemplo claro de parafiscalidade, ou seja, da delegação da capacidade de cobrar um determinado

tributo – efetuada por meio de lei – pela pessoa política competente à instituição do tributo, em favor de terceiro que dela passa a dispor.<sup>14</sup>

Diante dos argumentos esposados, imperioso o reconhecimento de que a remuneração dos serviços em menção reveste-se da natureza de taxa e não de preço público.

## **A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS**

A Constituição Federal disciplinou, assim como fez com os demais impostos, a competência para instituir e a hipótese de incidência possível do Imposto Sobre Serviços, traçando limitações ao poder de tributar. Desta forma, os Municípios, no exercício de sua competência tributária, devem respeitar a descrição constitucional do ISS, obedecendo às restrições impostas constitucionalmente.

A hipótese de incidência do ISS encontra-se delineada no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Excepcionam-se, pois, expressamente, do âmbito de incidência do ISS, os serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, submetidos que são à esfera de abrangência do ICMS.

Poder-se-ia concluir que, afóra tais serviços, qualquer outro serviço seria tributável pelo ISS, mas não é o que ocorre.

De acordo com o citado dispositivo, cabe à lei complementar definir os serviços sujeitos à incidência do ISS. O Supremo Tribunal Federal, interpretando o alcance desse dispositivo, firmou entendimento no sentido de que somente os serviços indicados em lei complementar podem ser tributados, considerando taxativa a lista de serviços anexa ao revogado Decreto-Lei 406/68, substituída, hoje, pela que consta na Lei Complementar nº 116/03.

---

<sup>14</sup> FOLMANN, Melissa; SACOMAN, Cleiton. A LC 116/03 e a exigibilidade de ISSQN dos serviços notariais e registrais. In: **Op. cit.**, p. 501.

É certo, então, que os Municípios somente podem instituir e cobrar ISS sobre os serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar 116/03. A recíproca, porém, não é verdadeira. É dizer que nem todos os itens constantes da citada lei complementar, pelo só fato de estarem ali elencados, constituem hipótese de incidência possível do ISS. Isso porque o legislador complementar deve observar a regra-matriz de incidência prevista na Constituição, não lhe sendo dado contrariá-la.

A respeito do tema, são as palavras autorizadas do Mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Tudo isso nos leva a concluir que a lei complementar definidora de serviços tributáveis não diz a última palavra, quando dá à estampa a lista de serviços (ainda que tal lista seja havida por taxativa). Não. Mesmo nessa hipótese, a última palavra já está dita pela Constituição Federal. A previsão em lei complementar, por si só, não garante que se está em face de uma verdadeira prestação de serviço, tributável por meio de ISS.<sup>15</sup>

E quais seriam as características do serviço tributável por meio de ISS? Primeiramente, deve-se ter em conta que a prestação de serviço pressupõe uma obrigação de fazer. Fixada esta premissa, serão objeto de análise os requisitos para a incidência do Imposto Sobre Serviços.

Segundo parte da doutrina, para a incidência do ISS, devem estar presentes os seguintes requisitos: a) contrato bilateral de prestação de serviço; b) onerosidade; e c) regime de direito privado não trabalhista. É o que se infere dos excertos doutrinários a seguir transcritos:

Em referência ao art. 156, III, que dispõe sobre a competência dos municípios para a instituição do ISS na Constituição Federal, resta evidente que o ISS só pode incidir sobre serviços prestados com caráter oneroso, em regime de direito privado e sem vínculo empregatício. (Marcelo Zampieri e Eduardo Bolzan)<sup>16</sup>

Aires F. Barreto, ao enumerar as características do conceito de serviço público assim o faz. Serviço é esforço de pessoas

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. In: *Op. cit.*, p. 362.

<sup>16</sup> *Op. cit.*

desenvolvido em favor de outrem, alteridade; tem conteúdo econômico; há que ser prestado em regime privado e é um esforço de pessoas tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. (Roberto Wagner Lima Nogueira) <sup>17</sup>

O ISS somente pode incidir sobre as relações de natureza privada, compreendendo os negócios jurídicos (prestações), vinculando prestador e tomador, mediante uma remuneração (preço), de conformidade com o princípio da autonomia da vontade. (José Eduardo Soares de Melo) <sup>18</sup>

Quanto a essa tese, opomos objeção apenas no que toca ao requisito do regime de direito privado, pois temos para nós que alguns serviços públicos podem sofrer incidência do imposto em questão, pelas razões adiante aduzidas.

Aqueles que vislumbram óbice à possibilidade de tributação dos serviços públicos pelo ISS, expõem como um de seus argumentos, o princípio da imunidade recíproca, previsto no artigo 150, VI, 'a', da CF:

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;

Com todo respeito que merece essa corrente de pensamento, entendemos que o citado princípio apenas se aplica àqueles serviços públicos não alcançados pela exceção estabelecida em seu § 3º:

§ 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

---

<sup>17</sup> *Op. cit.*, p. 589.

<sup>18</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 131.

pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A referida exceção diz respeito justamente aos serviços públicos delegados cuja prestação tem caráter contratual e voluntário, remunerados por preço público. Daí a constitucionalidade do artigo 1º, § 3º, da Lei Complementar nº 116/03:

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Na esteira desse posicionamento, é o escólio providencial do Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

A proposta de imunidade intergovernamental recíproca pode ser sumariada como a seguir:

(...)

3. **excluídos da imunidade**: as empresas de capital misto, as empresas públicas (e privadas, por óbvio) **concessionárias de serviços públicos** e as empresas públicas que exploram atividades econômicas com finalidade lucrativa. (grifo nosso).<sup>19</sup>

Não pensamos, pois, que os serviços públicos em geral estão excluídos do âmbito de incidência do ISS, em face de tal princípio, como entende parte significativa da doutrina.

Para nós, portanto, o serviço alcançado pelo ISS, tem, necessariamente, as seguintes características: a) contrato bilateral de prestação de serviço; b) onerosidade; c) regime não trabalhista; e d) serviço constante da lista de serviços anexa à LC 116/03.

---

<sup>19</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. ISS sobre serviços prestados em regime de delegação de serviço público. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004 p. 384.

Por esse ângulo, poder-se-ia concluir que os serviços notariais e registrais sofrem incidência de ISS.

A satisfação de tais requisitos, porém, não se mostra suficiente para que o serviço seja tributável por meio de ISS, na medida em que devem ser observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, como adiante será abordado.

## **INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 21 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/03**

Estabelece a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, em seu artigo 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A lista anexa à referida lei complementar traz em seus itens 21 e 21.1 os serviços notariais e de registro público, na dicção:

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

O presente tópico presta-se à verificação da constitucionalidade dos referidos itens, que tem sido questionada pela maioria dos doutrinadores que se debruçaram sobre a matéria.

Pretende-se solucionar a seguinte questão: os aludidos dispositivos resistem a um exame de validade, frente ao teor dos artigos 145, II, § 2º e 150, VI, 'a', da Constituição Federal?

O primeiro, transcrito no tópico acima, trata do princípio da imunidade recíproca, segundo o qual é vedado às pessoas políticas instituírem impostos sobre a renda, patrimônio e serviços umas das outras.

Como já se sustentou anteriormente, não é a natureza pública do serviço que o torna suscetível à regra da imunidade recíproca, haja vista a exceção do § 3º, do artigo 150, igualmente acima reproduzido.

Segundo o citado § 3º, aos serviços públicos remunerados por meio de preço público, os chamados serviços públicos comerciais ou industriais, executados para atender às necessidades coletivas de ordem econômica, não se aplica a regra da imunidade recíproca.

O ponto nodal é: os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são albergados pela exceção constitucional? A resposta a essa pergunta é negativa, pois os serviços em referência são públicos, específicos, divisíveis, compulsórios e, portanto, remunerados por meio de taxa e não por preço público. Assim, não se configuram, quanto a eles, os requisitos impostos pelo mencionado § 3º, do artigo 150, da Constituição, para afastar a imunidade recíproca.

O legislador complementar, ao definir os serviços tributáveis por meio de ISS e o legislador municipal, ao instituir o fato gerador do imposto, devem respeitar as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre elas, o princípio da imunidade recíproca.

Assim, estando os serviços notariais e de registro público alcançados pelo referido princípio, imperioso reconhecer a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que definem como fato gerador do ISS serviço considerado imune pela Constituição.

À parte isso, outro dispositivo constitucional emerge como fundamento de inconstitucionalidade e, portanto, invalidade, dos citados itens: é o artigo 145, II, § 2º, da Constituição Federal: “§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Esse dispositivo, ao dispor que taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, conduz à assertiva de que também os impostos não poderão ter base de cálculo própria de taxas. Entendimento diverso legitimaria hipóteses de bitributação ou de *bis in idem*, conforme o caso, práticas amplamente condenadas pelo nosso Sistema Tributário.

Compactuando com a idéia de que a incidência de ISS, nesse caso, configuraria bitributação, esclarece CLÉLIO CHIESA:

Logo, com espreque nessas premissas, as atividades dos cartórios não podem ser tributadas por meio de ISSQN, haja vista que os valores

pagos a título de taxa não podem integrar a base de cálculo de um imposto.<sup>20</sup>

Destarte, patente a inconstitucionalidade dos itens da lista de serviços que tratam da atividade dos cartórios extrajudiciais

E tanto é assim, que tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de inconstitucionalidade nº 3089, ainda pendente de julgamento por essa Excelsa Corte, que tem por objeto justamente a inconstitucionalidade dos aludidos dispositivos.

Nos autos da ADIn em comento, o eminente Procurador-Geral da República emitiu parecer pela declaração de inconstitucionalidade, acatando os argumentos de que a cobrança de ISS sobre os serviços notariais e registrais viola os artigos 150, VI, 'a', e 145, II, § 2º, da Constituição Federal. Teceu, para tanto, as seguintes considerações:

**Os emolumentos, por possuírem natureza jurídico-tributária de taxa, não se confundem com preços públicos e tarifas e, portanto, não recebem a incidência da norma do § 3º do art. 150 da CRF/88.** Aliás, a exceção do § 3º do art. 150 somente incidirá sobre serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, o que não é o caso dos serviços notariais e registrais, como já demonstrado. (...) Deveras, se as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, **a recíproca se faz verdadeira**, não se podendo também instituir impostos vinculados a um serviço público específico e divisível, como é o caso do serviço de registros públicos, cartorários e notariais.

Nesse sentido, a incidência do ISS sobre serviços já tributados por meio de taxa, ou seja, a estipulação para o ISS de hipótese de incidência idêntica à das taxas cobradas pela prestação dos serviços notariais, configura violação clara ao princípio da intangibilidade do fato gerador pré-tributado por meio de taxa. É dizer, a norma ora impugnada, ao permitir a utilização, como base para o cálculo do ISS, dos serviços notariais e registrais, já tributados mediante taxa de

---

<sup>20</sup> *Apud* MARCELO ZAMPIERI e EDUARDO BOLZAN. *Op. cit.*

serviço, institui **inegável bis in idem tributário**, uma vez que tanto o ISS quanto os emolumentos terão a mesma hipótese de incidência. (grifo nosso)

Assim, por tudo quanto foi exposto, inarredável a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da Lei Complementar nº 116/2003, em face dos artigos 150, VI, 'a', e 145, II, § 2º, da Constituição Federal.

## CONCLUSÃO

Diante dos argumentos expendidos ao longo do presente estudo, podem-se abstrair as conclusões que se seguem:

1. Os serviços notariais e de registro público têm natureza de serviços públicos, frente aos critérios: a) orgânico: trata-se de serviço de titularidade do Estado, prestado mediante delegação, de acordo com o artigo 236 da Constituição; b) formal: submete-se a regime diferenciado, com contornos nitidamente públicos – é disciplinado por lei específica (artigo 236, § 2º, da CF), exige-se concurso público para a seleção dos agentes delegatários (artigo 236, § 3º, da CF) e sofre fiscalização do Poder Judiciário (artigo 236, § 1º, da CF); e c) material: constitui atividade necessária à satisfação da coletividade.

2. Devem-se ressaltar, porém, os serviços prestados pelos cartórios que não se enquadram na definição do artigo 1º da Lei 8.935/94, como o serviço de reprodução xerográfica não autenticada e de impressão de documentos, os quais não possuem as características citadas no item anterior e, por isso, não se caracterizam como serviços públicos, regendo-se pelo direito privado.

3. Os serviços notariais e de registro público têm natureza de serviços públicos específicos e divisíveis de caráter essencial e compulsório e não de prestação contratual voluntária, regida pelo princípio da autonomia da vontade, o que se pode inferir de vários dispositivos da Lei de Registros Públicos, do artigo 366 do Código de Processo Civil e dos artigos 108, 221 e 106, IV, do Novo Código Civil, entre outros.

4. Devido ao caráter de compulsoriedade, a remuneração dos serviços notariais e de registro público tem índole de taxa e não de preço público, devendo obediência aos princípios da legalidade e da anterioridade tributários. Tal entendimento tem supedâneo no artigo 145, inciso II, da CF, e na Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal, primeira parte.

5. O Imposto Sobre Serviços, de acordo com a hipótese de incidência descrita no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, somente pode incidir sobre serviços que guardem as seguintes características: a) contrato bilateral de prestação de serviço; b) onerosidade; c) regime não trabalhista; e d) serviço constante da lista de serviços anexa à LC 116/03.

6. O princípio da imunidade recíproca, inserto no artigo 150, inciso VI, alínea 'a', da Constituição Federal não se aplica a todos os serviços públicos, mas somente àqueles não alcançados pela exceção prevista no § 3º, do citado dispositivo, que afasta a imunidade quanto aos chamados serviços comerciais ou industriais, os quais atendem às necessidades coletivas de ordem econômica, remunerados por preço público.

7. Os serviços notariais e de registro público, prestados indiretamente pelos Estados-membros, remunerados que são por meio de taxa, não se incluem na exceção prevista no citado parágrafo 3º, aplicando-se a eles a regra da imunidade recíproca, de sorte que são insuscetíveis de tributação por meio de impostos de competência de ente federativo diverso.

8. O artigo 145, II, § 2º da Constituição Federal, ao vedar a instituição de taxas com base de cálculo própria de impostos, acaba por inadmitir igualmente a proposição inversa.

9. A cobrança pelo Município do Imposto Sobre Serviços sobre fato gerador já tributado por meio de taxa de competência de Estado-membro constitui bitributação.

10. Os itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, ao definirem os serviços notariais e de registro público como fato gerador do Imposto Sobre Serviços, incorrem em flagrante violação aos artigos 150, VI, 'a', e 145, II, § 2º, da Constituição Federal.

## ABSTRACT

The article deals with a recent, polemic theme that has come up with the publication of Complementary Law Nº 116/2003. It seeks to answer the question of the applicability of the ISS tax to public notary and registry services and examines the constitutionality of items 21 and 21.1 of the list of services attached to Complementary Law Nº 116/2003. It presents, as a presupposition for approaching the question, a study on the legal nature of public notary and registry services as well as the fees paid in return for such services. It discourses on the hypothesis of the possible applicability of ISS in view of the provisions of article 156, subheading III of the Constitution. It analyses the outreach of article 145, II, § 2º and of article 150, VI, 'a' of the Federal Constitution in their aspect of provisions that bear within them constitutional limitations to the power to collect tribute in relation to this matter. It sets out the several existing doctrinal tendencies on the matter highlighting the corresponding jurisprudential positions.

**Key-words:** ISS. Applicability. Registry Services. Constitutionality. Complementary Law Nº 116/2003.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2003;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001;

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Forense, 2000;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004;

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

MORAIS, Oscar Luis de. **Anotações sobre a inclusão no fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Da prestação de "serviços de registros públicos, cartorários e notariais"** (LC nº 116/2003). Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 169, 22 dez. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4678>>. Acesso em: 15 nov. 2004;

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002;

PEIXOTO; Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra (Coordenadores). **ISS LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004;

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, a. 8, n. 303, 6 mai. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5135>>. Acesso em: 15 nov. 2004;

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004;

ZAMPIERI, Marcelo; BOLZAN, Eduardo. **Incidência do ISS sobre serviços notariais e registrais através da LC nº 116/03: flagrante inconstitucionalidade**. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 303, 6 mai. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5186>>. Acesso em: 15 nov. 2004.