

PARECER

BASE DE CÁLCULO DO ISSQN INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DO §1º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/68.

SUMÁRIO

1. A DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS REFERENTES AOS ENTES FEDERADOS E O ALCANCE DOS MUNICÍPIOS QUANTO AO ISSQN – A TRIBUTAÇÃO DOS “SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS”.

2. A SISTEMÁTICA JURÍDICA DO ISSQN NO QUE TANGE A INCIDÊNCIA SOBRE OS “SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS” – *MODUS OPERANDI*. A COEXISTÊNCIA DO ART. 9º DO DL 406/68.

2.1. O panorama legislativo oriundo do advento da Lei Complementar nº116/2003.

2.2. A normatividade decorrente da confluência de plúrimos textos legais.

2.3. A dicotomia das bases de cálculo do ISSQN.

2.3.1. A base de cálculo não pode ser a remuneração “bruta” pelos serviços prestados de forma pessoal.

2.3.2. Os serviços de registro público, cartorários e notariais não são pessoas jurídicas, nem tampouco ganham personalidade empresarial.

2.3.3. O contribuinte do ISSQN e a indiscutível vigência e aplicabilidade do §1º do art. 9º do DL 406/68. O reconhecimento dessa vigência pelos Municípios.

3. CONCLUSÕES: ESPANTANDO PRECONCEITOS

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

O Consulente-**SINDICATO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS-SINOREG/MG**, apresenta-nos questionamento sobre a atual sistemática jurídica do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – no que tange a incidência sobre os “*serviços de registros públicos, cartorários e notariais*”, especialmente diante da recente decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089, movida pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR.

Com efeito, na referida ADI submeteu-se ao Plenário da Suprema Corte a inconstitucionalidade ou não da inclusão dos itens 21 e 21.1¹ da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº116 de 31 de julho de 2003.

Na oportunidade, por votação majoritária², restou decidido pela constitucionalidade da exação, considerando que os “*serviços de registros públicos, cartorários e notariais*” configuram atividade estatal delegada, a qual é exercida em caráter privado, razão pela qual restaria configurada a incidência do ISSQN.

Não trataremos do julgamento acima mencionado, restando apenas a análise quanto à base de cálculo, partindo do pressuposto de que o tributo é devido. Senão vejamos.

1. A DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS REFERENTES AOS ENTES FEDERADOS E O ALCANCE DOS MUNICÍPIOS QUANTO AO ISSQN – A TRIBUTAÇÃO DOS “SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS”.

O Texto Constitucional brasileiro, na parte tributária, em sua origem, possui beleza ímpar: num intrincado mecanismo de *normas de competência, regras de repartição de receitas, princípios e imunidades como limitadores do poder de tributar*, o Constituinte Originário procurou se cercar de *pesos e contrapesos* para dar ao Estado os meios necessários à instituição de tributos como fontes de receita para o exercício imposto ao Estado e à realização dos valores constitucionais (Estado Democrático de Direito, Federalismo, Igualdade e Justiça), mas criando um arcabouço *a priori* para evitar o abuso.

Assim, a Constituição Federal apresenta-se rígida e sistematizada, delimitando as competências dos diversos entes federados, com a conseqüente delimitação de seus poderes.

¹ 21. – *Serviços de registros públicos, cartorários e notariais*. 21.01 – *Serviços de registros públicos, cartorários e notariais*.

² Em sessão realizada em 20/09/2006, após o voto do Senhor Ministro Carlos Britto (Relator), julgando procedente a ação direta, e do voto do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, julgando-a improcedente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Prosseguindo no julgamento, em sessão realizada em 14/02/2008, a Egrégia Corte Suprema, por votação majoritária, julgou improcedente a ação direta, vencido o Senhor Ministro Carlos Britto (relator), que a julgava procedente.

Nessa toada, um dos subscritores do presente³ exemplifica a questão, destacando alguns importantes conceitos correlacionados:

A República tripartida em seus Poderes será de extrema importância para a compreensão das limitações ao poder de tributar, do seu controle e do papel controlador atribuído ao Poder Judiciário, árbitro da Constituição, da República e da Federação.

O federalismo brasileiro projeta, no Direito Tributário, importantes conceitos, sem os quais seria impossível compreender temas fundamentais: a imunidade intergovernamental recíproca, o papel das normas gerais de Direito Tributário, a função das leis complementares da Constituição, a repartição das competências tributárias, o alcance dos tratados internacionais em matéria fiscal, a intensa problemática do ICMS, a imunidade dos combustíveis e da energia elétrica e outros mais.

A delimitação das competências tributárias relacionadas à União, aos Estados Membros, aos Municípios e ao Distrito Federal é condição *sine qua non* para que o princípio federativo, além da própria autonomia dos entes federados, possa prevalecer no ordenamento jurídico pátrio. Trata-se, em verdade, de instrumento organizador do Sistema Constitucional Tributário ao trazer definições rígidas sobre os possíveis instituidores de cada tributo.

Partindo da análise do texto magno, é possível apurar a distribuição exaustiva operacionalizada pelo constituinte, além dos meios de coordenação de sua implementação e das soluções judiciais cabíveis diante de eventuais conflitos. As palavras de AFONSO ARINOS DE MELO FRANCO⁴, embora proferidas em momento constitucional diverso do presente, se encaixam na presente assertiva:

Ora, na infinidade de aspectos concretos que pode atingir a Federação na infinidade de orientações que pode assumir o federalismo, dependentes das circunstâncias peculiares a cada povo; há certos fatores básicos, certos elementos permanentes que poderemos definir como sendo o estabelecimento da coordenação dentro da subordinação, a distribuição de competências autônomas, sob o controle de um poder superior que é o da Constituição; a repartição, enfim, (de poderes) de natureza diversa, ajustados, mas não atritados, harmônicos, mas não reciprocamente invasores, integrados no impulsionamento de um mecanismo composto, mas não atravessados como forças contraditórias que se paralisam ou entorpecem estupidamente.

A competência legislativa tributária, que trataremos apenas por competência tributária é a faculdade dos entes federados de editar leis criadoras dos tributos de acordo com a previsão originariamente constante da Constituição Federal.

Nesse sentido, é possível ter o texto magno como uma espécie de lei tributária fundamental que dita as orientações primárias referentes a todos os tributos. No que se refere especificamente às normas que se relacionam com

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61.

⁴ FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1957. p.148.

as competências tributárias, elas são entendidas pela doutrina como “normas de estrutura”, pois disciplinam a produção de outras normas, atribuindo aptidão aos entes federados para que os mesmos possam criar tributos por intermédio de textos legais infraconstitucionais (art.150, I, CF/88). Uma vez instituído o tributo, o mesmo ente ainda disporá da capacidade tributária ativa para os majorar ou minorar, parcelar os pagamentos, instituir as isenções, as remissões, as anistias, sempre observando as balizas constitucionais.

A Constituição Federal de 1988 definiu o panorama tributável determinando em caráter privativo a competência de cada um dos entes federados. No art. 145 da CF/88, a definição se iniciou:

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Para o que interessa à presente análise a competência tributária dos Municípios, encontra-se especificamente tratada no art.156, da Carta Constitucional, voltando seu inciso III para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

Nesse ponto, cumpre destacar que o exercício da competência tributária municipal por meio do imposto sobre serviços alcança não somente o serviço em si, mas a própria prestação do serviço – onerosa –, nascendo sempre de uma “obrigação de fazer”, excetuando-se do círculo de incidência os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação, os quais são tributados pelo ICMS – justamente nos termos do art.155, II da Carta Constitucional⁵.

⁵ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado. Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial, etc.) torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontando com os âmbitos do IPI e do ICMS.⁶

Os ensinamentos de José Eduardo SOARES DE MELO são imprescindíveis e têm respaldo na Suprema Corte (**RE 116121, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, DJ 25.05.2001, DJU 28.05.2001**⁷), ou seja, a definição do tributo incidente sobre o contrato passa pela constatação se seu objeto se resume a uma obrigação de fazer (ISSQN). **WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO**⁸:

“De fato, o direito romano, tomando por base o objeto que constitui a prestação, distinguia três modalidades de obrigações: dare, facere e praestare. A reunião dessas palavras era sacramental nas fórmulas e nos textos, para abranger em toda a sua generalidade o objeto que as obrigações podiam ter.

A primeira modalidade da trilogia (dare) compreendia todas as relações obrigacionais que tivessem por fim a entrega de uma coisa, ou de certa quantia. Dare implicava, destarte, ato pelo qual se prometia transferir a propriedade ou outro direito real. Assim acontecia, e ainda acontece, na compra e venda, na permuta, na doação e na dação em pagamento; mas, à obrigação de dar correspondiam simples direitos pessoais e não reais. A transferência do domínio dependia ainda da tradição (traditionibus et usucapionibus dominia rerum, non nudis pactis, transferuntur).

A segunda (facere) abrangia todas as obrigações em que alguém se comprometia a fazer certo trabalho ou executar determinado serviço, sem se cuidar da transferência de qualquer direito. Constituíam obrigações de fazer a locação de serviços, o mandato e a empreitada. Num sentido mais amplo, a expressão comportava igualmente o non facere, isto é, a abstenção de determinado ato”.

Conquanto, fica clara a distinção entre as duas espécies de obrigações, **sendo que na de fazer o devedor serve o credor, usando de seu conhecimento e técnica, a fim de alcançar determinado resultado e na**

iniciem no exterior;

⁶ MELO, José Eduardo Soares, “Aspectos teóricos e práticos do ISS”, São Paulo: Dialética, 2000, p.74.

⁷ **Diz a ementa do julgado:** *TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da carta federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre o serviço revela o objeto da tributação. Conflita com a lei Maior dispositivo que imponha tributo considerando contrato de locação de bem móvel. Em direto, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.*

⁸ *Curso de Direito Civil, Direito das Obrigações, Saraiva, 1960, pg. 53 e 91.*

obrigação de dar entrega-se, a que título for, para uso e gozo um determinado bem, móvel ou imóvel.

Nesse sentido, a lição de MISABEL DERZI, ora parecerista:

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

Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Européia ou na América Latina, países que trabalham com um imposto sobre valor agregado amplíssimo. Essas ordens jurídicas assim o fazem, porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário estão sob a autorização de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendente a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviço, em sentido latíssimo como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantia).

(...)

Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a idéia de trabalho – aplicação de um esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre nós noção econômica de legislações estranhas.” (in ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, RJ, Forense, 1999, 11ª ed., pág. 491, grifo nosso)

E continua, especificamente sobre a impossibilidade de incidência sobre a cessão de direitos:

“Falece ao Município competência para tributar a cessão de direitos sobre bens móveis ou imóveis, quando se trata de pura cessão de direitos, desacompanhada de qualquer execução de obrigação de fazer.” (op. cit., p. 497)

Subverter o conceito de serviço, como pretendem os Municípios, com o propósito fiscalista de tributar como serviço o que serviço não é, é odioso. A definição de locação de coisas e locação de serviços vem do Código Civil, nos arts. 1188 e 1216. Há de prevalecer a definição civilista de cada instituto, sendo vedado à lei tributária modificar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados na Constituição para a atribuição de competências tributárias. É o que dispõe o art. 110, do CTN, verbis:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...) para definir ou limitar competências tributárias.”

Nessa linha, a recente decisão do Pleno do STF sobre a inconstitucionalidade do art. 79 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68:

“TRIBUTÁRIO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

(RE 116.121-3, Rel. para o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 23.10.2000)

No que se refere aos serviços que poderão ser alcançados pelo ISSQN, a norma constitucional avança em sentido delimitador ao prever expressamente que serão *“os serviços definidos em lei complementar”*, restringindo-se de forma taxativa às previsões contidas na *Lista de Serviços* anexa à Lei Complementar⁹, considerando a adequação aos demais contornos constitucionalmente previstos.

A previsão da lei complementar aqui determina o papel deste instrumento que se amolda e completa o Texto Constitucional, pois face aos milhares de Municípios existentes, a autonomia legislativa a cada um deles poderia gerar um cenário de caos jurídico e um constante conflito de competência. Assim, a lei da Federação busca, no presente caso, dirimir tais conflitos e dar os contornos gerais da hipótese de incidência a ser desenhada pelas legislações municipais.

De tudo que restou dito, fica evidente que a norma constitucional de competência somente autoriza a tributação pelos Municípios daquilo que seja efetivamente um serviço prestado (obrigação de fazer). O Texto Constitucional de 1988 determina competência à lei complementar para dispor sobre o fato gerador, base de cálculo e os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (art. 146, III, “a”) e, mais, o art. 156, III, da CF/88 determina que os serviços sujeitos ao ISSQN fossem aqueles definidos em lei complementar.

Pois bem, no contexto legislativo instituído pela Lei Complementar nº 116/2003, foram inseridos na mencionada *Lista de Serviços*, os *“serviços de registros públicos, cartorários e notariais”*¹⁰.

Tal inserção gerou acirrado embate jurídico no âmbito do Egrégio Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade

⁹ Aliomar Baleeiro encampa essa linha (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., atualizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.500).

¹⁰ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

nº3.089, movida pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL - ANOREG/BR, considerando a resistência tanto dos Notários quanto de suas respectivas associações, frente a cobrança do ISSQN sobre suas atividades.

A argumentação sustentada pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR – pretendeu qualificar a inconstitucionalidade da cobrança, sustentando que os serviços, *in casu*, são públicos, específicos e divisíveis, remunerados por taxa, não podendo ser enquadrados sob o regime jurídico de direito privado, estando protegidos pelo escudo da imunidade tributária recíproca, mesmo considerando a delegação operacionalizada pelos Estados-Membros aos particulares.

Antes do deslinde da questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o parecer opinativo da Procuradoria-Geral da República voltou-se para a tese sustentada pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR, concordando com os argumentos que levariam à inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da *Lista de Serviços*.

Contudo, o julgamento da ADI foi recentemente finalizado pelo Plenário da Egrégia Casa Suprema deste País, oportunidade na qual, por maioria de votos, restou decidido pela constitucionalidade da exação, considerando que os “*serviços de registros públicos, cartorários e notariais*” configuram atividade estatal delegada, exercida em caráter privado, razão pela qual restaria possibilitada a incidência do ISSQN.

A matéria exige uma análise mais detida para que se possa chegar à conclusão, pelo que passamos a fazê-la no tópico seguinte. É preciso ressaltar, no entanto, que o julgamento da Suprema Corte restringia-se à incidência ou não incidência do ISSQN sobre tais atividades, enfim discutia-se somente se haveria prestação de serviços a ser tributada ou não.

É certo que no voto do Ministro MARCO AURÉLIO constou: “*No tocante à base de incidência descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência sobre o preço do serviço.*”

Sobre o assunto pontuamos nossa opinião: entendemos tratar-se de *obiter dictum*, uma vez que a matéria não estava em julgamento. Ademais, o comando do art. 7º da Lei Complementar 116/03 é genérico, não se tratando - se aplicável o DL 406/68 – de conflito de leis, mas de lei específica prevalecendo sobre lei geral.

Passemos à análise do tema.

2. A SISTEMÁTICA JURÍDICA DO ISSQN NO QUE TANGE A INCIDÊNCIA SOBRE OS “SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS” – MODUS OPERANDI. A COEXISTÊNCIA DO ART. 9º DO DL 406/68.

2.1. O panorama legislativo oriundo do advento da Lei Complementar nº116/2003.

A Lei Complementar nº116/2003 dispôs, em seu art. 10, sobre a total revogação da Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974, da Lei nº 7.192, de 05 de junho de 1984 e da Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Dispôs, ainda, sobre a parcial revogação do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e do Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969. Entretanto, no que se refere especificamente a esses últimos decretos-leis, duas observações são aqui de suma relevância:

(i) ambos são materialmente leis complementares (*ratione materiae*) e formalmente decretos-leis presidenciais. À época em que foram elaborados, o Congresso Nacional encontrava-se em recesso. Como leis complementares foram eles recepcionados pela Constituição Federal de 1988 e pela Jurisprudência pátria e, portanto, continuam a vigor na parte em que não foram expressamente revogados, como predica a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, ao dispor sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, em observância do art. 59 da Constituição Federal. O art. 9º desta diz *que "a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas"* (redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.04.2001);

(ii) além disso, na expressão do legislador da Lei Complementar nº116/2003, encontra-se literalmente dito que estão revogados todos os artigos dos Decretos-leis nºs406/68 e 834/69, com exceção do art. 9º do primeiro deles, na redação que lhe deu o segundo, com a seguinte redação:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 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.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º *calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável;*

(grifos nossos)

A interpretação gramatical, sistemática e teleológica nos leva à indiscutível conclusão de que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 continua a vigor.

Há que se ressaltar que o mencionado artigo introduziu no ISSQN a dualidade de bases de cálculo que sempre o marcou, desde o tempo do seu finado antecessor, o Imposto sobre Indústrias e Profissões.

O legislador distinguiu sempre, com o beneplácito da jurisprudência, que os serviços teriam como base de cálculo os respectivos valores, exceto quando se tratasse de serviços pessoais com predominância intelectual, vedando-se neste caso o valor do serviço como base de cálculo, em veraz antítese normativa.

O intérprete, nesse caso, não pode ignorar as distinções feitas pelo legislador do Decreto-lei nº406/68, expressamente acatadas pelo legislador da Lei Complementar nº116/2003 (tanto que não revogou o art. 9º do Decreto-lei nº406/68, com a intenção nítida de preservá-lo em seu conteúdo normativo), agregando-o à novel disciplina do imposto, com valência de norma geral de Direito Tributário, obrigatória para todos os legisladores municipais do País.

Note-se que a intenção de preservar o art. 9º do Decreto-lei nº406/68 soa com notável naturalidade. Ao referir-se a ele, o legislador da Lei Complementar nº116/2003, cuja hierarquia é idêntica à do Decreto-lei nº406/68 (ambos são leis complementares *ratione materiae*), prescreve, *in verbis*, o que se segue:

Art. 10. Ficam revogados os artigos 8, 10, 11 e 12 do Decreto-lei no 406 de 31 de dezembro de 1968.(omissis)

O artigo 8º foi revogado, contudo, o 9º não. Os demais artigos que lhe seguiam – 10, 11 e 12, foram igualmente revogados. A densidade jurídica aí revelada não há que ser ignorada, sob a ótica da técnica legislativa utilizada, nem sob os influxos da teoria da norma jurídica, que será versada à frente.

2.2. A normatividade decorrente da confluência de plúrimos textos legais.

A norma jurídica não há que ser confundida com a própria lei, havendo que se admitir que a norma, freqüentemente, advém da confluência de várias leis, como ocorre *in casu*.

É possível distinguir a norma das leis ou mesmo dos costumes. O Direito Positivo é posto e vige a partir de fórmulas lingüísticas escritas e orais. O objetivo de cada ordenamento jurídico é e sempre foi o de controlar o meio social. Enquanto tal, possui linguagem especial, encontradiça ao nível dos seus entes normativos: leis, costumes, sentenças, contratos, etc. Esta linguagem, quando é posta sob análise pelo cientista do Direito, recebe a denominação de “linguagem-objeto”, porque o objeto da ciência do direito é o Direito Positivo, com a sua expressiva linguagem.

Pois bem, ao estudar o Direito Positivo, é possível ao cientista concluir que, surgindo das inúmeras formulações verbais que expressam o Direito, projetam-se *normas*, facultando, obrigando e proibindo ações e omissões,

assim como prescrições prevendo sanções para o não-cumprimento de seus preceitos. Verificará, ainda, que há preceituações instituindo poderes, competências, processos e procedimentos, além de definições e conceitos legais. Ademais, perceberá que tudo isto forma uma *ordem jurídica*, garantida pelo Estado.

Perante o cientista do Direito, a normatividade (dever-ser) contida nos sistemas positivos se colocará numa relação de objeto-sujeito, sendo por este último descrita através de “proposições jurídicas”, que são justamente os *instrumentos reveladores das normas*. MARCO AURÉLIO GRECO¹¹, bem expôs:

Para a descrição de uma norma jurídica (que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder) socorre-se o cientista de uma formulação a que se denomina ‘proposição jurídica’. Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão (e não da vontade, como o é a norma), estruturando-se na forma de um juízo hipotético condicional. Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não prescreve nenhuma conduta, mas descreve uma determinada norma jurídica que prevê essa conduta. Ela serve, assim, para proceder ao conhecimento do objeto da ciência jurídica, mas não possui força imperativa. Quer dizer, a proposição não é um comando, mas descreve um comando.

Outra observação que cumpre fazer é que importa distinguir três realidades:

- a) a norma jurídica em si que consiste num comando ou imperativo ou autorização;*
- b) a formulação que à norma é dada pelo cientista que é a proposição jurídica; e*
- c) a expressão lingüística utilizada pelo legislador.*

As letras ‘b’ e ‘c’ são ambas formulações lingüísticas, esta proveniente dos órgãos legislativos e aquela, do cientista, porém somente a do cientista expressa integralmente a norma, uma vez que muitos comandos só podem ser identificados e expressos numa proposição jurídica, mediante a congregação de vários dispositivos contidos em múltiplos textos legais.

Frise-se que a distinção entre norma e lei ou costume é importante para a análise jurídica. CARLOS SANTIAGO NINO¹², com a sua autoridade de lente graduado da Universidade de Buenos Aires, diz que a *norma* é diversa da *formulação legislativa, escrita ou oral*

Es muy posible que la expresión ‘norma jurídica’ sea un término teórico. Obviamente ella no denota un conjunto de oraciones escritas en un papel, puesto que una misma norma jurídica puede estar formulada por oraciones diferentes, ni tampoco denota un conjunto de conductas humanas, puesto que las normas jurídicas son usadas para evaluar conductas.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo, Saraiva, 1974, p. 20-21.

¹² NINO, Carlos Santiago. *La definición de derecho y de norma jurídica – Notas de introducción al derecho*. Buenos Aires, Astrea, 1973, p. 85.

É conveniente, pois, para obstar *equivocos dessa ordem*, vincar um pouco mais a distinção. LOURIVAL VILANOVA¹³, com propriedade, distingue:

A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do Direito Positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de um ente público ou privado.

Temos, então, de um lado, o Direito Positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidade às pessoas e às coisas, outorgando poderes e competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Tudo isso dito na linguagem comum do povo (linguagem do objeto).

De outro lado, temos a Ciência do Direito, cujo objeto é justamente o Direito Positivo, seus entes¹⁴. A função da Ciência do Direito é descrever o seu objeto. Nesse momento aparece a *proposição jurídica*, sob a forma de juízo, mercê da qual é possível apreender a *normatividade* contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É prescritiva. Isto se torna claro quando o juiz aplica a norma, após instituí-la do sistema jurídico.

Vê-se, pois, que as normas, em si mesmas, são “entes teóricos” derivados do sistema jurídico como um todo, resultando da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis, editados em épocas diferentes, por corpos legislativos. Por consequência, o problema da *existência e validade* da norma só indiretamente lhe diz respeito, porquanto a questão de saber se uma *norma* foi criada e posta a vigor de acordo com os ditames específicos da ordem jurídica reguladores de sua produção se reporta ao *processo de criação das leis e do reconhecimento dos costumes*.

A questão de se saber se determinada norma é *válida* se desloca para a análise do “processo de reconhecimento” das leis que a engendraram. Somente quanto a elas será possível indagar se foram postas pelo legislador da forma prescrita ou se entraram em vigor antes do início do exercício financeiro (princípio da anterioridade da lei tributária inserta na Constituição brasileira).

Frise-se que a *norma* – produto do universo legislado – não se confunde com os seus veículos, os *entes positivos* (leis, decretos-leis, etc.). Tampouco se confunde com as *proposições jurídicas* que a Ciência do Direito

¹³ VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo, José Bushatsky, 1976, p. 113.

¹⁴ TERAN, Juan Manuel (*Filosofía del derecho*, México, Porrúa, 1971, p. 174), diz com clareza: “De onde se concluye que desde el punto de vista del Derecho como forma normativa toda actividad posible se encuentra jurídicamente regulada.” Aproveitamos a cita para realçar que o *facultativo* pode ser deduzido de duas formas: a) por ser *ato livre* (não é obrigatório nem proibido); b) por estar *prescrito*. Assim, toda norma pura de potestade ou competência é facultativa ao agente (competência para instituir tributo, v.g.). Com o poder-dever já não ocorre a facultatividade...

produz ao *descrever* a norma, sob a forma, quase sempre, de *juízos hipotéticos*. A norma, ainda que condicional, é sempre *prescritiva* (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico). As leis são *enunciados literais* buscando um *fim*. As proposições normativas são *descrições das normas jurídicas*, que defluem do universo legislado produzidas por um *sujeito* (jurista ou juiz). Por isso mesmo, ou seja, por serem *juízos*, são descrições de um *ser*, a *norma* (sem embargo de a norma constituir *um dever-ser*, por isso que prescritiva).

Conseqüentemente, *as proposições jurídicas* exprimem o que *deve ser*, do ponto de vista subjetivo de quem as produz. Estão sujeitas a um teste de verdade legal. E aqui se desvela a problemática da *interpretação*, seja com efeito meramente opinativo (o que fazem os cientistas do direito, advogados, jurisconsultos e até mesmo os aplicadores *ex officio* das normas: os funcionários do Executivo), ou com efeito judicante, por parte dos juízes, que dizem o *direito com definitividade*, ainda que sob o guante da revisão *ad quem*.

Somente a *proposição normativa*, proferida pelos órgãos supremos da jurisdição, tem o condão de *acertar* a norma, dizendo o que ela significa com obrigatoriedade indiscutível (norma individual, conforme KELSEN), e no presente caso a manifestação foi pela possibilidade do ISSQN incidir sobre os “*serviços de registros públicos, cartorários e notariais*”, devendo ser apontado o *modus operandi* da mencionada exação.

Nesse ponto fecha-se o ciclo. A *norma* é o que os juízes da suprema instância fixam como o seu real significado, objetivamente, enquanto *prescrição*. A conclusão ora lançada tem o abono de KELSEN¹⁵. Dele a transcrição:

O Direito prescreve, permite, confere poder ou competência, não ensina nada. Na medida, porém, em que as normas jurídicas são expressas em linguagem, isto é, em palavras e proposições, podem elas aparecer sob a forma de enunciados do mesmo tipo daqueles através dos quais se constata fatos

Claro que nem todas as normas passam por um teste de verdade legal. Muitas se aplicam sem contestação. Basta, porém, que durante dado processo aplicativo do direito surja uma controvérsia para apropositar-se a intervenção do Judiciário, com o fito de fixar a inteligência da norma em questão.

Por outro lado, é comum, em épocas diversas, uma mesma norma possuir significados diferentes. Que as leis em cujo interior se abrigam as *normas* necessitem análise, para a extração do conteúdo prescritivo nelas repesado não causa espécie. É fenômeno corriqueiro. As ações declaratórias, especialmente, colimam sempre este desiderato. A seu turno, as partes no processo outra coisa não fazem do que formular “proposições jurídicas” a respeito da norma em torno da qual controvertem. O fenômeno torna-se bem mais transparente nas lides travadas a partir de questões puramente “de direito” (*quaestio juris*).

A estrutura da norma não é puramente esquemática. A sua descrição não pode ficar apenas em *dizer* que é formada de *hipótese* e *conseqüência*

¹⁵ KELSEN, Hans. Teoria... cit., p. 111-113.

ou *suposto* e *comando*. Um juízo sobre o dever-ser da norma é inevitável, pois, como já asseverado por VILANOVA, *se é dever-ser é dever-ser de algo*.

Na espécie em exame, o “algo” referido por VILANOVA não pode ser outro que a manutenção da tradicional dicotomia de base de cálculo no ISS, cujo fomento histórico iremos doravante desenvolver, não sem antes realçar que os Decretos-leis n^{os} 406/68 e 834/69 (nas partes não revogadas) e a LC n^o 116/2003, *fundiram-se*, por expresse querer do legislador, para formar a *norma fundamental do ISSQN*, a teor do art. 146, III, da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Enfim, é o momento de enfrentarmos o teste legal, tudo para buscar a base de cálculo adequada, à luz dos fundamentos, dos princípios, da *ratio essendi* legislativa. Veremos que deve ser afastada a alternativa:

(a) o preço do serviço, genericamente, determinado pelo art. 7^o da Lei Complementar 116/03; para ser adotada a alternativa

(b) especificamente estipulada no art. 9^o do DL 406/68, a que remete o art. 10 da Lei Complementar 116/03, ou seja, o valor estabelecido 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*”.

2.3. A dicotomia das bases de cálculo do ISSQN.

O tratamento fiscal menos oneroso dos rendimentos do trabalho possui larga e universal tradição no imposto de renda e nos impostos sobre serviços, aqui e alhures. Basta considerar que os serviços prestados, com vínculo empregatício, em regime de trabalho subordinado, são excluídos da incidência do ISSQN, de forma quase universal por norma isencional. Essa também a tradição em nosso País, repetida no art. 2^o, II, da Lei Complementar 116/03.

Portanto, o ISSQN somente incide sobre os serviços prestados com independência. Mas dentro desse universo tributável, o dos serviços autônomos, prestados em regime de direito privado, com objetivo econômico, sempre foi da tradição nacional (como ocorre em outros Países) – em relação à base de cálculo – estabelecer uma diferenciação entre os serviços prestados por meio de uma organização empresarial (para os quais, a base de cálculo é o preço do serviço, genericamente prevista no art. 7^o da Lei Complementar 116/03) e os serviços prestados pessoalmente, sem intermediação de uma sociedade ou empresa. Enfim, os autônomos, pessoas físicas, pelas características que cercam o desenvolvimento de sua atividade, aproximam-se do trabalho assalariado e, em decorrência, sempre mereceram um tratamento especial, com vistas ao atendimento dessas peculiaridades, a saber: **(a)** a remuneração

recebida pelo trabalho pessoal é base **direta** de incidência do imposto sobre a renda; **(b)** o trabalho é pessoal e a responsabilidade pela qualidade dos serviços prestados também é pessoal, sem possibilidade de se esconder o profissional por detrás do manto da pessoa jurídica; **(c)** os riscos inerentes ao exercício da atividade podem atingir, diretamente, o patrimônio do prestador pessoal de serviços, enquanto nos serviços prestados por meio de sociedades empresariais, a empresa responderá preferencialmente por tais riscos.

Ora, todas essas características acima apontadas (do trabalho pessoal, da responsabilidade pessoal, sem intermediação de pessoa jurídica empresarial e forma de remuneração bruta, que serve de base à incidência do imposto sobre a renda) encontram-se presentes nos “*serviços de registro público, cartorários e notariais*”. Essa a razão da existência da ressalva, estabelecida pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03: manter vigente o art. 9º do DL 406/68, §1º, a saber:

“Art. 9º- A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§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.”

E mais, os serviços de registro público, cartorários e notariais não são prestados por pessoas jurídicas, não têm personalidade própria, razão pela qual não há necessidade de se buscar o seu enquadramento no §3º do mesmo art. 9º, cuja vigência se discute hoje, defendendo os Fiscos Municipais apenas a sobrevivência do §1º do mesmo art. 9º do citado DL 406/68. Tanto isso é verdade que desconhecemos lei municipal que não estabeleça, para os profissionais autônomos, pessoas físicas, base de cálculo especial (alíquotas fixas ou variáveis), diferente do preço do serviço. Considerar a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho é vedado por lei expressa, como veremos mais adiante.

2.3.1. A base de cálculo não pode ser a remuneração “bruta” pelos serviços prestados de forma pessoal.

Para demonstrar o axioma, vamos nos servir de alguns textos de GILBERTO DE ULHÔA CANTO em um parecer dado para a sociedade de advogados DANNEMANN, SIEMSEN, BIGLER & IPANEMA MOREIRA, em 1971. Era uma sociedade civil organizada para a prestação de serviços profissionais relativos à propriedade industrial. Foi autuada por agentes fiscais da Secretaria da Receita Federal, que lhe negaram o direito de beneficiar-se da alíquota reduzida prevista no art. 248, § 1º, *b*, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 58.400, de 10.05.66, aplicável às sociedades civis organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais enumerados no texto legal e a outros que se lhes pudessem assemelhar. Exor-dialmente, GILBERTO DE ULHÔA CANTO apontou:

A tendência de distinguir entre rendimentos derivados do trabalho e rendimentos derivados do capital, para gravar os primeiros com impostos mais baixos, é reconhecidamente universal. EDWIN SELIGMAN, em

sua consagrada obra sobre o imposto de renda, ao referir-se ao chamado princípio da 'discriminação' em matéria de tributação da renda, diz:

'Or, tout ce que signifie le principe de la discrimination, appliqué à l'impôt le revenu, c'est que les différentes catégories de revenus peuvent être traitées différemment. Quelles sont ces classes? La distinction devenue la plus familière dans ces derniers temps est celle entre les revenus 'gagnés' et les revenus non gagnés. Cette distinction repose sur le principe que le revenu provient, dans un cas, surtout du travail personnel et, dans le second cas, qu'on l'obtient sans travail personnel'.

(...)

A mesma tendência é apontada por JOHN F. DUE, nos termos seguintes:

'Un tipo de discriminación expresa generalmente aceptada es la que establece una de impuesto menor sobre la renta del trabajo personal, o al menos sobre la que no pasa de cierto monto'. ('Análisis Económico de los Impuestos', tradução espanhola de Enrique Jorge Reig. Ed. El Ateneo, B. Aires, 1961, p. 113).

Depois disso pontificou, fixando a vexata quaestio:

O texto básico para enquadramento do problema submetido ao nosso parecer é o do artigo 248, § 1o, b, do já citado Regulamento vigente do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no 58.400, de 10.04.1966 (RIR), que abaixo se transcreve:

'Art. 248. (...)

§ 1o. Não se compreendem nas disposições deste artigo:

a) (...)

b) as pessoas jurídicas civis, organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador, pintor, escultor, despachante e de outros que se lhes possam assemelhar com capital até Cr\$ 793.800,00, as quais pagarão o imposto de 10%.

Segue-se a conclusão, que bem aproveita ao estudo que estamos a desenvolver:

Nesta ordem de idéias, cumpre salientar, como já o fizera a Consultante na reclamação com que se opôs ao auto da infração referido em 1.1. retro, que lei federal (Decreto-Lei 406, de 31.12.68, com a redação dada pelo Decreto-Lei 834, de 08.11.69), embora fixando normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), entendeu de dispensar às sociedades (não só civis, mas de qualquer natureza) organizadas para a prestação de serviços profissionais enumerados na lista que acompanha o texto legal, tratamento mais suave, com relação ao ISS, do que o adotado para as demais empresas que se dedicam aos serviços compreendidos no campo de incidência do tributo, sendo de notar que, ao fazê-lo, deixou claro o dispositivo legal em tela que o sistema mais benigno de incidência do ISS se aplicaria às referidas entidades pelo cálculo do imposto.

'em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei de regência.' (art. 9o, § 3o do diploma legal citado).

Lei Federal, portanto, reconheceu o fato de que serviços profissionais por sociedades civis tanto podem ser executados pelos próprios sócios da entidade, quanto por outros profissionais habilitados, empregados ou não da sociedade, sem que tal circunstância – por ser normal nas atividades dos profissionais – enseje a perda do tratamento fiscal mais leniente. Nem se pretenda que o dispositivo legal invocado seja de aplicação restrita ao ISS, pois, se assim é quanto à base de cálculo desse tributo de competência municipal, nele está implícito o reconhecimento de que a prestação de serviços por profissionais habilitados que não sejam sócios da empresa não é circunstância capaz de justificar a submissão da sociedade organizada para a prestação de serviços profissionais ao tratamento dispensado às sociedades comerciais, reconhecimento que é evidentemente válido na interpretação e aplicação do art. 248, § 1o, b, do vigente RIR.

As considerações que desenvolvemos sobre o recurso, por profissionais liberais, aos serviços de outros profissionais, de idêntica categoria profissional ou não, visaram apenas a demonstrar ex abundantia (pois o fato é notório), que tal apelo é absolutamente normal no âmbito da prestação de serviços profissionais, por pessoas físicas (profissionais autônomos) ou pessoas jurídicas (sociedades civis), não sendo circunstância capaz de transformar a atividade profissional em ‘atividade empresarial’. Mas, para a correta aplicação do dispositivo regulamentar em tela, o que se torna indispensável é a definição das condições por ele estabelecidas para o gozo da alíquota mais baixa nele prevista, não sendo lícito introduzir-se qualquer outra que não esteja expressa no dispositivo legal, pois, como ensina DINO JARACH:

‘Con exactitud se afirma que en las leyes tributarias como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho publico, no existen verdaderas lagunas; las obligaciones que la ley expresamente no impone no existen’. (ob. cit. p. 162).

(grifos nossos)

Em outro trabalho feito a pedido da ARTHUR ANDERSEN & CO, em 1970, GILBERTO DE ULHÔA CANTO já desenvolvera com perspicácia as razões jurídicas da dualidade de bases de cálculo no ISS. Estava na berlinda a Lei Municipal nº 10.207, de 29.12.69, do Recife, com a seguinte redação:

Art. 11. Quando os serviços a que se referem os itens 1 e 3 do Grupo I, da Tabela anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do artigo anterior, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não se aplica às sociedades de prestação de serviços em que exista sócio não habilitado no exercício da atividade correspondente aos serviços prestados pela sociedade, hipótese em que o imposto será calculado na forma prevista nos itens 3 a 51 do Grupo II, na Tabela anexa.

Ao propósito, GILBERTO DE ULHÔA CANTO bem traçou os limites da questão, se não vejamos:

Com efeito, o Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 25.10.66), tomando a precaução de definir, relativamente a cada um dos impostos do sistema, o respectivo fato gerador, o seu contribuinte, e a

correspondente base de cálculo, teve o intuito de impedir que os entes públicos competentes para instituir tais tributos os desfigurassem ou fugissem das linhas básicas que inspiraram a urdidura do sistema, o que é facilmente conseguido mediante o livre manuseio do qualquer desses três elementos essenciais ao nascimento da obrigação tributária.

As muitas alterações posteriores introduzidas no texto originário do Código no que pertine ao ISS merecem encômio, pois supriram lacunas graves pelo mesmo deixadas no ordenamento do imposto. Particularmente louváveis são os textos dos parágrafos 1o e 3o do artigo 9o do Decreto-Lei no 406, de 31.12.68, com a redação que lhes foi dada pelo art. 3o, V, do Decreto-Lei no 834, de 08.12.69, ambos federais, com o seguinte teor:

'Art. 9o. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1o. Quando se tratar de prestação de serviço 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.

(...)

§ 3o. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1o, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.'

Com efeito, os dispositivos acima citados completaram a norma do art. 72, I, do Código Tributário Nacional, que disciplinava a base de cálculo do ISS relativamente à prestação de serviços de cunho profissional, em termos insuficientes porque restritos aos serviços pessoais, quando em verdade os mesmos fundamentos teóricos que justificavam excluir-se a possibilidade de incidência do ISS como percentagem da receita bruta ou do movimento econômico no caso de pessoas físicas, também valia para as prestações por pessoas jurídicas.

Com efeito, é sabido que o ISS pode revestir-se, ora das características de imposto pessoal e direto, ora das de tributo real e indireto, conforme o respectivo ônus, de acordo com a natureza do serviço, seja ou não transferível ao consumidor final. Assim, por exemplo, no caso de serviços de lavanderia, pode o gravame ser transferido, como no Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), típico dos tributos indiretos, ao tomador do serviço, ao passo que na prestação de serviços profissionais, como de auditoria e contabilidade, advocacia, arquitetura, e outros, o ônus do imposto é suportado definitivamente pelo seu contribuinte legal, o prestador do serviço. Nesta hipótese, caso a legislação federal uniforme, complementar da Constituição, não excluísse da norma geral de incidência do ISS sobre o movimento econômico tais atividades, estaria desvirtuando o suporte econômico do tributo, de forma a transformá-lo em verdadeiro imposto municipal sobre a renda, com a agravante de incidir sobre a receita bruta.

Ex positis, devemos concluir, nos encerrros de velha e conhecida doutrina e iterativa jurisprudência, que a Lei Complementar nº 116/2003 manteve o tratamento apartado, quanto à base de cálculo, que remonta aos tempos inaugurais do CTN, em 1966, tanto que preservou o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Aliás, a questão em exame vai além, tempo adentro.

O ISSQN, como sabido, é sucessor do imposto de Indústrias e Profissões da Constituição de 1946. Antes, devemos entender que, no Brasil, o IR dividiu-se entre o IR federal e parcelas do ISSQN, e o IVA se tornou três pedaços: ICMS, IPI e parcelas do ISS. O Indústrias e Profissões, com efeito, era muito criticado, pois confundia-se ora com o imposto sobre vendas e consignações, imposto estadual que antecedeu o ICM, depois ICMS, ora misturava-se ao imposto de renda federal.

O que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 fez, logo após o CTN, que é de 1966, foi reconhecer que a ambigüidade existente no Indústrias e Profissões trasladara-se parcialmente para o ISSQN, no tocante às sociedades profissionais. Quanto a elas, se gravasse o lucro bruto, sem deduções, seria como que um *income tax*, mais um imposto sobre a renda, concorrendo com o IR federal, o que o sistema de repartição de competências da Constituição de 1967 não permitia, fazendo perecer as tentativas de impostos de renda, às claras ou disfarçados, de competência de Estados ou Municípios.

Esta é a verdade histórica que emoldura a questão sob crivo. Quanto a este ponto não discrepa GILBERTO DE ULHÔA CANTO. Em artigo sobre os aspectos fiscais do exercício da advocacia, feito nos anos 80, disse ele:

O ISS foi instituído como imposto municipal de base nítida, com o propósito de preencher a lacuna que seria deixada pela supressão do antigo imposto de indústria e profissões, verdadeiramente uma excrescência do sistema anterior, já que não dispunha de base própria, invadindo o campo do imposto de renda e do imposto sobre vendas e consignações, com as mais funestas conseqüências para os contribuintes, atônitos ante a ambiciosa escalada que os municípios fizeram de um maior poder impositivo, nos anos que antecederam a reforma de 1965.

(...)

Haverá que se manter a cautelosa distinção que hoje é feita pelo Decreto-lei no 834, de 08.09.69 (antes já feita pelo Decreto-lei no 406, de 31.12.68 e, de início, pelo Código Tributário Nacional – CTN, Lei no 5.172, de 26.10.66, ainda que neste de modo mais sucinto e incompleto) entre serviços prestados pelo próprio contribuinte e outros serviços, para vedar, no primeiro caso, a adoção, para base de cálculo do imposto, do preço do serviço, pois na hipótese o ISS assume caráter de imposto direto, inevitavelmente confundido com o imposto de renda, sob a forma de tributo sobre a receita bruta, característica que não tem quando grava serviço de caráter comercial (lavagem de roupa, fornecimento de hospedagem, etc. ...).

É verdade, o CTN foi claro no ponto. Expressou que a base de cálculo do ISSQN não poderia ser o preço do serviço quando o prestasse o próprio contribuinte, em trabalho pessoal, mas omitiu-se quando o serviço fosse prestado por sociedade de profissionais. A lacuna, já vimos, foi colmatada pelo Decreto-lei nº 406/68 no art. 9º e seus desdobramentos (art. 9º, § 3º).

Em decorrência, por tais fundamentos lógicos e de justiça, sustentam as sociedades de profissionais liberais, a plena vigência do §3º do art. 9º do DL 406/68. Daí o texto acima, de GILBERTO DE ULHOA CANTO, inteiramente aplicável às sociedades de profissões liberais, como a dos advogados,

em que a responsabilidade dos prestadores (sócios, empregados, etc.) continua estritamente pessoal, não servindo a pessoa jurídica de escudo protetor.

No entanto, o entendimento se torna obrigatório, não ensejando discussão, quando o profissional, prestador de serviço, é pessoa física, não podendo, porque legalmente impedido, de se organizar em sociedade e assim arca com toda a responsabilidade, pessoalmente, pela qualidade dos serviços prestados. Nessa última hipótese enquadram-se os serviços de registro público, cartorários e notariais. A hipótese está contemplada no §1º (e não no §3º) do art. 9º do DL 406/68, não sendo necessário qualquer exercício de analogia para perfeita subsunção do citado parágrafo primeiro ao caso em tela. É o que veremos.

2.3.2. Os serviços de registro público, cartorários e notariais não são pessoas jurídicas, nem tampouco ganham personalidade empresarial.

Ora, o CTN, desde a sua redação originária, e o DL 406/68 (expressamente mantido, nessa parte, pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03) deixam evidente que, quando o *serviço é prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte* descabe a tributação com base no preço dos serviços. É que o ISSQN assume, então, a forma de tributo pessoal, como o é o imposto sobre a renda, sem repercussão no preço do serviço. De fato, na composição do preço (parcelas incluídas na tarifa dos emolumentos e taxas), legalmente estabelecido, não se insere o ISSQN.

O fundamento precípua da estrutura republicana retoma o intuito igualitário de colocar todos os cidadãos em semelhantes condições perante o ordenamento jurídico vigente. O preâmbulo da Constituição Federal de 1988 inicia essa busca, por intermédio da previsão de um Estado Democrático de Direito:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

O *caput* do art. 5º, do texto constitucional ainda define a igualdade como princípio fundamental, amparando todos os cidadãos como “(...) *iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza(...)*”, além de explicitar a inviolabilidade de vários outros direitos.

Objetivando a colocação dos cidadãos em um patamar igualitário de direitos e deveres, torna-se necessário que a tendência de se distinguir os rendimentos oriundos essencialmente do trabalho dos rendimentos oriundos do capital (como preconizado no próprio sistema tributário brasileiro) prevaleça também para os serviços notariais, os quais decorrem da atuação do próprio

notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, pois são eles que detêm a fé pública legalmente necessária ao exercício da atividade notarial e de registro (art.3º da Lei 8935/1994).

Além disso, não há como se dissociar a idéia da titularidade que circunda a figura do notário responsável pela prestação dos serviços notariais e de registro, os quais recebem a função em delegação, após aprovação em concurso público. Nos termos do art. 5º da Lei 8935/1994:

- Art. 5º Os titulares de serviços notariais e de registro são os:*
- I - tabeliães de notas;*
 - II - tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos;*
 - III - tabeliães de protesto de títulos;*
 - IV - oficiais de registro de imóveis;*
 - V - oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas;*
 - VI - oficiais de registro civil das pessoas naturais e de interdições e tutelas;*
 - VII - oficiais de registro de distribuição.*

Além do titular, outros profissionais podem atuar no âmbito de cada notário, contudo, esse desempenho da função decorre da própria atuação do titular notarial que detém a titularidade dos serviços que são prestados, atuando como prepostos deste. Veja-se manifestação do Egrégio STJ no Resp nº 545613/MG:

A teor do art. 21 da Lei n. 8.935/94, "o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal". Dessa forma, tanto as relações laborais (art. 20 da mencionada Lei), como os equipamentos e mesmo o aluguel do cartório são arcados diretamente pelo tabelião, que assume todas as obrigações e direitos pessoalmente

(...).

Registre-se que, tratando-se de delegação por concurso público, toda titularidade na serventia é originária, não podendo ser adquirida ou transferida por qualquer forma. Por consequência, não há sucessão na responsabilidade tributária (art.133 do Código Tributário Nacional), nem na trabalhista (art. 448 da Consolidação das Leis do Trabalho).

Não nos parece de outra forma, senão que também estamos diante de uma prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e, em função da natureza do serviço prestado, não há que se admitir que o imposto seja calculado sob o preço do serviço prestado, tudo de acordo com o art. 9º do Decreto-lei nº406/68, perfeitamente vigente no ordenamento jurídico pátrio na atualidade.

A Lei Complementar nº 116/2003 mantém com o direito anterior um *continuum* normativo, distinguindo o ISSQN-serviços e o ISSQN-renda, liberando esse último da inconstitucionalidade de ser um imposto suplementar municipal sobre a renda dos profissionais liberais, se gravasse a renda dos profissionais e de suas sociedades civis, baseadas no trabalho, não no capital organizado em empresa.

O exercício da profissão de notário, tabelião e oficial de registro desencadeia responsabilidade personalíssima. Assim consta da legislação do imposto de renda, onde o notário apura seu imposto pela sistemática do livro-caixa; assim consta do CTN, bem como da legislação específica da profissão desde o Texto Constitucional até a legislação regulamentar, como :

“Art. 236 – Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público (Regulamento).

§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.”

Lei 8.935/94:

“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.

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 aos sábados, domingos e feriados pelo sistema de plantão.

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

Após estabelecer as regras disciplinadoras das atribuições e das competências de notários e registradores no Capítulo II do Título I, a Lei 8.935/94 estabelece no Título II, art. 14, as normas-requisitos da delegação da serventia, para o exercício da atividade, assim dispondo:

“Art. 14 - A delegação para o exercício da atividade notarial e de registro depende dos seguintes requisitos:

I- habilitação em concurso público de provas e títulos;

II- nacionalidade brasileira;

III- capacidade civil;

IV- quitação com as obrigações eleitorais e militares;

V- diploma de bacharel em direito;

VI- verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.”

Ressalta aos olhos, pela singela leitura dos diplomas acima citados, que cartórios e serviços notariais e de registro não têm personalidade jurídica, nem tampouco são delegatários das serventias públicas. A delegação somente poderá ser concedida a pessoas físicas, que preencham os requisitos legais, enumerados no art. 14 da Lei 8.935/94. Ademais, notários, oficiais de re-

gistro e tabeliões não podem se reunir em sociedade empresarial, nem mesmo exclusiva, formada entre eles. Como já realçamos, o art. 3º da Lei nº 8.935/94 dispõe que *“notário, ou tabelião, e oficial de registro ou registrador, são profissionais de direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.”*

Ocorre ainda que a responsabilidade dos titulares de cartórios é pessoal, em decorrência da delegação dos serviços, respondendo, de forma ilimitada e intransferível, pelos danos causados por eles mesmos e por seus prepostos a terceiros. Eis o teor do art. 22 da mesma Lei nº 8.935/94:

“Art. 22, Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.”

Esse o entendimento dos Tribunais Superiores, corretamente asentado nas leis. Veja-se o **Recurso Especial nº 545.613-MG (2003/0066629-2)**

EMENTA

PROCESSO CIVIL. CARTÓRIO DE NOTAS, PESSOA FORMAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. RECONHECIMENTO DE FIRMA FALSIFICADA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O Tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia.

No caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva.

Recurso conhecido e provido.

(STJ. Resp. nº 545.613-MG, 4ª Turma, Rel. Min. César Asfor Rocha, julg. 08 de maio de 2007).

E mais, do ponto de vista patrimonial, as coisas do cartório e da serventia (imóvel, equipamentos ativados para o serviço, material de consumo, etc.) são de propriedade pessoal do titular dos serviços, do notário ou tabelião, e do oficial de registro ou registrador. Até mesmo o contrato de locação, feito para sediar a serventia, somente poderá ser firmado com a pessoa física do notário ou registrador. Inexiste contrato formalizado com o “cartório”, que não é pessoa, nem responsável, nem tampouco uma universitas de bens, como a herança jacente ou vacante, o espólio, etc, razão pela qual o STJ lhe vem recusando a legitimidade passiva, nas ações que discutem indenização por danos causados a terceiros. Ao ocupar o cargo, o novo tabelião ou notário, ou registrador, nenhum deles nada “herda” do sucedido (nem bens móveis ou imóveis, nem os bens de consumo, nem o ativo, nem as instalações ou imóvel ocupado pela serventia, nem tampouco o passivo, dívidas e obrigações previdenciárias, trabalhistas, fiscais ou civis e comerciais em geral), a não ser os livros e documentos que compõem o objeto da serventia.

No mesmo julgamento supra referido, do STJ (Resp. nº 545.613-MG, 4ª Turma, Rel. Min. CÉSAR ASFOR ROCHA, julg. 08 de maio de 2007),

vale a pena reproduzir o voto líder do Min. Relator do processo, que se aprofunda na Dogmática especializada e na jurisprudência:

“Assim, a responsabilidade dos titulares é pessoal, em função da delegação dos serviços que é feita em seu nome, mediante aprovação em concurso público. Ao contrário do afirmado pelo v. acórdão atacado, o cartório não detém personalidade jurídica, mas resume-se à localização, onde o tabelião executa seu munus público. Nesse sentido, IVAN GARI-SIO SARTORI:

‘Ainda no tocante à parte civil, oportuno lembrar que o cartório não tem personalidade jurídica e, portanto, não pode ser parte em ação judicial, mas sim o próprio titular dos serviços.’ ((Responsabilidade civil e penal dos notários e registradores. In Revista de Direito Imobiliário, n.53, Ano 25, jul-dez/2002, p.108).’

Recentemente, esta egrégia Quarta Turma, reconhecendo a inexistência de personalidade jurídica nos cartórios, decidiu que o tabelionato pode ser demandado em juízo, porquanto possuiria personalidade judiciária, constituindo-se em pessoa formal:

‘CARTÓRIO DE NOTAS. Tabelionato. Responsabilidade civil. Legitimidade passiva do cartório. Pessoa formal. Recurso conhecido e provido para reconhecer a legitimidade do cartório de notas por erro quanto à pessoa na lavratura de escritura pública de compra e venda de imóvel.’ (REsp 476.532/RJ, relatado pelo eminente Ministro Ruy Rosado de Aguiar, DJ 04.08.2003).

Na oportunidade, em que não participei do julgamento, assentou o r. voto condutor:

‘Assim, tenho que o cartório de notas pode figurar na relação processual instaurada para a indenização pelo dano decorrente de alegada má prestação dos serviços notariais. Tanto ele está legitimado, como o tabelião, como o Estado.’

Observe-se que é incontroverso que os tabelionatos e serviços de registro não têm personalidade jurídica lato sensu. Ninguém discute a matéria. A citada divergência, invocada pelo Min. CÉSAR ASFOR ROCHA, no julgamento supra referido, restringe-se à questão de saber se é possível reconhecer à serventia cartorária mera personalidade judiciária, processual ou formal, como aquela permitida às universalidades de bens, aos espólios e heranças jacentes e vacantes, à luz do art. 21 do CPC. Veremos que, sabiamente, no citado julgamento, a quarta Turma do STJ afastou até mesmo essa possibilidade restrita, de se atribuir a personalidade meramente processual ou judiciária, já que as serventias referidas não são sequer uma universitas rerum. Ponderou o Tribunal, na voz do Min. Relator:

“Todavia, peço vênias para divergir do mencionado entendimento.

De fato, as pessoas formais, amparadas no art. 12 do Código de Processo Civil constituem, no mínimo, uma universalização de bens, como o espólio e as heranças jacente e vacante. No caso, o cartório não possui qualquer direito, dever ou bem capaz de ensejar a ocorrência de personalidade judiciária.

A teor do art. 21 da Lei nº 8.935/94, “o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal”. Dessa forma, tanto as relações laborais (art. 20 da mencionada Lei), como os equipamentos e mesmo o aluguel do cartório são arcados diretamente pelo tabelião, que assume todas as obrigações e direitos pessoalmente.

Ao titular do tabelionato pertencem todos os bens ali existentes, que não são transmitidos no caso de extinção da delegação, como esclarece ROBERTO J. PUGLIESE:

‘Perdendo o cargo, v.g., por aposentadoria, demissão, exoneração, morte etc., os móveis e utensílios utilizados pelo tabelião nas instalações do cartório devem ser adquiridos ou indenizados pelo novo titular que o suceder. Os documentos arquivados, os livros em uso ou já terminados e demais papéis do ofício, permanecem em uso no cartório pelo novo titular. Esses objetos não pertencem mais ao notário outrossim ao poder público.’ (Direito Notarial Brasileiro. São Paulo: Universitária de Direito, 1989, p. 56).

Aduz SONIA MARILDA PÉRES ALVES:

‘Ora, Serventia não é pessoa jurídica – não é empresa. A afirmação torna-se inequívoca pela análise da relação jurídica existente entre o titular da Serventia e o Estado ou mesmo porque a organização é regulado por lei e os serviços prestados ficam sujeitos ao controle e fiscalização do Poder Judiciário. Ainda, Serventia não tem capacidade processual, não tem patrimônio, não tem personalidade jurídica, a qual só se adquire com o registro dos atos constitutivos na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, de acordo com o Código Civil em vigor -1916 (arts. 16 e 18) e o novo – 2002 (arts. 44 e 45)’.

(Responsabilidade civil de notários e registradores: a aplicação do Código de Defesa do Consumidor em suas atividades e a sucessão trabalhista na delegação. In Revista de Direito Imobiliário, nº 53, ano 25, jul-dez/2002, p. 97).

Somente os documentos do cartório são transmitidos ao sucessor, que inclusive deve providenciar adequadas instalações, investimentos e funcionários, custeando tudo pessoalmente, como ensina WALTER CENEVIVA: ‘o custeio corresponde às despesas operacionais e de manutenção dos serviços. Cabe ao serventuário custear os gastos envolvidos com os serviços, isto é, suportá-los por sua própria conta.’ (Lei dos Notários e dos Registradores Comentada. São Paulo, Saraiva, 1996, p. 112-3).

Registre-se que, tratando-se de delegação por concurso público, toda titularidade na serventia é originária, não podendo ser adquirida ou transferida por qualquer forma. Por conseqüência, não há sucessão na responsabilidade tributária (art. 133 do Código Tributário Nacional), nem na trabalhista (art. 448 da Consolidação das Leis do Trabalho).

Dessarte o cartório não possui capacidade processual, uma vez que todas as relações estão concentradas na pessoa do tabelião, que detém completa responsabilidade sobre os serviços.

Do contrário, a legitimidade dos cartórios apenas estenderia a responsabilidade para os tabeliães sucessores para atos pretéritos, porquanto somente eles teriam patrimônio para arcar com os resultados da

demanda. Esses sucessores, entretanto, não adquiriram fundo de comércio ou foram transferidos em todos os direitos e obrigações, mas apenas assumiram delegação diretamente efetuada pelo Poder Público, estando infensos aos prejuízos ou lucros auferidos pelo seu antecessor.

Logo, a legitimidade passiva para responder pela má prestação de serviços notariais é apenas do tabelião responsável à época do incidente, que reconheceu indevidamente a firma falsa, e do Estado, que responde objetivamente.”

Não resta dúvida, os serviços cartorários, notariais e de registro não são pessoas, nem sequer materiais, nem sequer formais, nem tampouco uma universalidade de bens. O titular dos serviços cartorários, notariais e de registro presta os serviços de forma pessoal, sem possibilidade de se esconder por detrás do manto de uma pessoa jurídica, Além disso, a ele é vedado formar sociedade de qualquer natureza, civil, profissional ou comercial, tem responsabilidade pessoal e ilimitada pela qualidade dos serviços prestados e seus bens e patrimônio respondem integralmente pelos atos praticados no exercício de suas atividades.

2.3.3. O contribuinte do ISSQN e a indiscutível vigência e aplicabilidade do §1º do art. 9º do DL 406/68. O reconhecimento dessa vigência pelos Municípios.

Em decorrência de tudo o que foi visto no tópico anterior, o sujeito passivo do ISSQN não é o cartório ou a serventia. O cartório, na expressão do Min. CÉSAR ASFOR ROCHA, é mero lugar, endereço, onde se situam os bens pertencentes ao titular da serventia. O cartório ou o tabelionato não são sequer uma *universitas rerum*, pois todos os bens que estão afetados à serventia pertencem exclusivamente ao titular, delegatário do serviço. E mais, não sendo pessoa, não pratica atos, não realiza o fato gerador da obrigação tributária. Portanto, **o contribuinte do ISSQN será sempre o tabelião ou notário, o oficial de registro ou registrador.** E de forma intransferível. A responsabilidade tributária restringe-se aos fatos geradores, realizados e praticados pelo titular do serviço, inviabilizando-se as figuras da sucessão, disciplinadas pelo CTN.

Conseqüentemente, os serviços prestados pelos notários, ou tabeliões, e registradores sujeitam-se ao ISSQN, apurando-se a base de cálculo, de acordo com o art. 10 da Lei Complementar 116/03, que manteve a vigência, indubitavelmente, do § 1º do art. 9º do DL 406/68. A ressalva expressa da Lei Complementar de normas gerais determina que “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.”

A vigência do §1º do art. 9º do DL 406/68 é indiscutível e indiscutida. Basta considerar que as leis municipais, instituidoras do ISSQN, mesmo após o advento da Lei Complementar 116/03, repetem exatamente o comando que dele consta, criando normas exceptivas do cálculo do imposto incidente sobre **os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte.** Assim ocorre, exemplificativamente, nos Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Brasília, Belo Horizonte, etc. Confira-se:

A) Belo Horizonte – Lei 8725 de 30 de Dezembro de 2003¹⁶

O Município de Belo Horizonte implementou, integralmente, o §1º do art. 9º do DL 406/68 e, parcialmente, o §3º do mesmo artigo. Confira-se:

“Art. 12 - O ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte será exigido deste, trimestralmente, em função de cada atividade profissional exercida, à razão de:

- I - atividade profissional de nível superior R\$100,00 (cem reais);*
- II- demais atividades profissionais.....R\$50,00 (cinquenta reais).*

Parágrafo único - Para efeito de incidência do ISSQN, não se configura prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a do profissional que, no exercício de sua atividade, for auxiliado por mais de três pessoas físicas, com ou sem vínculo empregatício, ou de profissional com habilitação idêntica à sua.

Art. 13 - Quando a atividade de médico, enfermeiro, obstetra, ortóptico, fonoaudiólogo, protético, médico veterinário, contador, contabilista, agente de propriedade industrial, advogado, engenheiro, arquiteto, urbanista, agrônomo, dentista, economista e psicólogo for prestada por sociedades profissionais, o ISSQN devido será exigido mensalmente, calculado à razão de R\$35,00 (trinta e cinco reais) em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica à sociedade que apresente qualquer uma das seguintes características:

- I - natureza comercial;*
- II - sócio pessoa jurídica;*
- III - atividade diversa da habilitação profissional dos sócios;*
- IV - sócio não habilitado para o exercício de atividade correspondente ao serviço prestado pela sociedade;*
- V - sócio que não preste serviço em nome da sociedade, nela figurando apenas com aporte de capital;*
- VI - caráter empresarial;*
- VII - existência de filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado.”*

B) São Paulo – Lei nº13.701, de 24 de Dezembro de 2003¹⁷

O Município de São Paulo não somente respeitou, integralmente, o §1º do art. 9º do citado DL 406, como ainda contemplou, expressamente, a situação dos delegatários do serviço público, que exerçam a atividade pessoal-

¹⁶ Disponível em

<http://bh5.pbh.gov.br/legislacao.nsf/42d34f6e3014477e0325679f0041f8fa/cbef886e7d8f1db803256e140069ae1b?OpenDocument>

¹⁷ Disponível em <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>

mente e em caráter privado, hipótese na qual se enquadram, à perfeição, notários, tabeliães e registradores. Veja-se:

“Art. 15. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I – quando os serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:

a) R\$ 800,00 (oitocentos reais), para os profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, cujo desenvolvimento que exija formação em nível superior;

b) R\$ 400,00 (quatrocentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que exija formação em nível médio;

c) R\$ 200,00 (duzentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que não exija formação específica; (...)

Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador: (...)

21 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

Decreto nº 44.540, de 29 de março de 2004 – Regulamento do ISS¹⁸

Art. 19. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I – quando os serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou por aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:

a) R\$ 800,00 (oitocentos reais), para os profissionais autônomos ou para aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, cujo desenvolvimento exija formação em nível superior;

b) R\$ 400,00 (quatrocentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que exija formação em nível médio;

c) R\$ 200,00 (duzentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que não exija formação específica; (...)

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador:

(...)

21 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.”

C) Rio de Janeiro – Decreto 19.154 de 16 de novembro de 2000

O Município do Rio de Janeiro também implementa o §1º do art. 9º do DL 406, a saber:

¹⁸ Disponível em <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Decreto-44540-2004.pdf>

“Art. 16 - Quando se tratar de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, como profissional autônomo, titulado ou não por estabelecimento de ensino, o imposto terá valor fixo, tantas vezes quantas forem as atividades profissionais autônomas por ele exercidas, de acordo com a alínea "a" do inciso I do art. 19.

Decreto nº 24.033 de 18.03.2004¹⁹.

Art. 1º O Decreto 10.514, de 8 de outubro de 1991, passa a contar com os seguintes dispositivos:

Art. 16A. A base de cálculo mensal dos profissionais autônomos estabelecidos é de R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais), ressalvado o disposto no § 1º.

§ 1º O profissional autônomo estabelecido que admitir mais de três empregados ou um ou mais empregados de mesma habilitação do empregador prestador de serviços recolherá o ISS nos seguintes termos:

I – fica fixada em R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais) a base de cálculo estimada do titular da inscrição; e

II – para cada empregado de mesma habilitação do empregador, a base de cálculo do ISS do empregador, de R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais), fica acrescida de R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais).

§ 2º O valor da base de cálculo estimada, nos termos deste artigo, será aplicado tantas vezes quantas forem as habilitações para o exercício das atividades que integram a inscrição do profissional autônomo no Cadastro de Atividades Econômicas da Secretaria Municipal de Fazenda. (NR)”

Lei nº 3.720 de 05 de Março de 2004²⁰

Art. 1º Os profissionais autônomos estabelecidos pagarão o Imposto Sobre Serviços a partir de base de cálculo fixada nos termos da presente lei.

Parágrafo único. Entende-se por profissional autônomo todo aquele que fornecer o próprio trabalho, sem vínculo empregatício, com o auxílio de, no máximo, três empregados que não possuam a mesma habilitação profissional do empregador.

Art. 2º Fica fixada em R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais) a base de cálculo mensal dos profissionais autônomos, aplicável tantas vezes quantas forem as habilitações para o exercício das atividades que integram a inscrição no Cadastro de Atividades Econômicas da Secretaria Municipal de Fazenda.

(...)

Art. 4º O profissional autônomo que admitir mais de três empregados ou um ou mais empregados de mesma habilitação do empregador prestador de serviços recolherá o ISS, mensalmente, até o quinto dia útil seguinte ao do mês de referência, nos seguintes termos:

I – fica fixada em R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais) a base de cálculo estimada do titular da inscrição e,

II – para cada empregado de mesma habilitação do empregador, a base de cálculo do ISS do empregador, de R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e

¹⁹ Altera, no que se refere ao tratamento dado aos profissionais autônomos estabelecidos e às sociedades de profissionais, o Decreto 10.514, de 8 de outubro de 1991, que regulamenta as disposições legais relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

²⁰ Dispõe sobre a tributação, pelo ISS, dos profissionais autônomos e das sociedades constituídas de determinadas categorias de profissionais autônomos, e altera dispositivos da Lei 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal).

setenta reais), fica acrescida de R\$ 1.870,00 (mil oitocentos e setenta reais).

Parágrafo único. O valor da base de cálculo estimada, nos termos deste artigo, será aplicado tantas vezes quantas forem as habilitações para o exercício das atividades que integram a inscrição do profissional autônomo no Cadastro de Atividades Econômicas da Secretaria Municipal de Fazenda.”

D) Brasília – Decreto nº 25.508, de 19 de Janeiro de 2005²¹

Brasília também elege outros critérios, que não o preço dos serviços, tudo em respeito ao §1º do art. 9º do DL 406/68. Confira-se:

“Art. 27. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 4º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto devido será o previsto no art. 62.

Art. 62. O imposto anualmente devido sobre a prestação de serviços profissionais corresponde a:

I - R\$ 1.112,88 (mil cento e doze reais e oitenta e oito centavos), no caso de profissional autônomo de nível superior ou legalmente equiparado;

NOTA: fica atualizado para R\$ 1.174,43 (mil cento e setenta e quatro reais e quarenta e três centavos) o valor previsto neste artigo 62, inciso i – ATO DECLARATÓRIO DIRAR Nº 01/2005, DE 23/12/2005 – DODF DE 29/12/2005 – efeitos a partir de 01/01/2006.

II - R\$ 556,45 (quinhentos e cinquenta e seis reais e quarenta e cinco centavos), no caso de:

a) profissional autônomo de nível médio ou legalmente equiparado;

b) profissional que exerça atividade de adestrador, agente, animador, árbitro, artista, atleta, avaliador, cantor, cenógrafo, comissário, corretor, dançarino, decorador, desenhista, despachante, detetive, disc-jóquei, esteticista, fotógrafo, guarda-costa, guia de turismo, instrutor, intermediário, intérprete, investigador, leiloeiro, locutor, mágico, manequim, massagista, mediador, mestre-de-obras, maître, mestre de cerimônias, modelo, músico, perito, professor, programador, promotor de vendas, propagandista, repórter, representante, roteirista, segurança e tradutor.

NOTA: fica atualizado para R\$ 587,21 (quinhentos e oitenta e sete reais e vinte e um centavos) o valor previsto neste artigo 62, inciso ii – ATO DECLARATÓRIO DIRAR Nº 01/2005, DE 23/12/2005 – DODF DE 29/12/2005 – efeitos a partir de 01/01/2006.

§ 1º Os autônomos que se inscreverem no CF/DF durante o exercício pagarão o imposto proporcionalmente aos meses restantes do ano em curso, inclusive o mês da concessão da inscrição.

§ 2º No caso de paralisação temporária e de baixa de inscrição, o imposto será devido até o mês da solicitação.”

Em resumo, as dúvidas concentram-se em torno do §3º do mesmo art. 9º, esse último referente às sociedades, “quando os serviços a que se refe-

²¹ Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=25508&txtAno=2005&txtTipo=6&txtParte=>.

rem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º **calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.**” Tal dispositivo foi introduzido posteriormente ao advento dos DL 406 e 837, ou seja, por meio da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, além de referir-se a uma série de itens da lista anexa, não correspondentes à numeração constante da lista vigente. Disso resultaram as discussões relativas à vigência ou não do citado §3º.

As Municipalidades lutam, injustamente, pela extinção do tratamento diferenciado que o citado §3º contempla. Mas, a rigor, o §3º responde a uma seqüência lógica e sistematizada, já tão bem exposta por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, e que reproduzimos no tópico retro. O dispositivo citado (§3º do art. 9º do DL 406/68) refere-se àquelas sociedades como a dos advogados que, sendo meramente formais, jamais materiais, são inábeis a desencadear a limitação da responsabilidade do profissional sócio. Em relação a tais sociedades, a lei complementar tributária nº 56, há décadas, fez uma evidente e justa aproximação: obriga o legislador municipal a dar o mesmo tratamento, classicamente concedido ao contribuinte, prestador de serviços, pessoa física, previsto no §1º do citado art. 9º, ao contribuinte-sócio, que se mantém pessoal e intransferivelmente responsável pelos atos praticados. Exemplifiquemos para deixar mais claro o tema com as sociedades de advogados.

De acordo com a Constituição Federal, art. 113, “o advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”. E isso tem as suas conseqüências, pois a regulamentação da profissão e as sociedades de advogados têm um tratamento legislativo diferenciado.

Por tal razão, as sociedades que os advogados podem criar para o exercício da profissão são regidas, de longa data, por lei própria, escapando às normas gerais, postas pelo Código Civil Brasileiro, que não as rege. Recentemente, a 4ª. Turma do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a prevalência do Estatuto da OAB sobre as normas gerais do Código Civil, mantendo a executividade de um contrato de honorários firmado por um advogado e seus clientes, sem a assinatura de testemunhas. (RESP. 400.687-Acre, Rel. Min. ALDIR PASSARINHO JR., unânime, julgamento em 14/11/06. Cf. www.stj.gov.br). Enfim, as sociedades de advogados estão reguladas, com todos os impedimentos e suspensões devidamente previstos, pela Lei 8.906, de 04 de julho de 1994 (anteriormente pela Lei 4215/63). Assim dispõe o seu art. 15, vigente: “os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, **na forma disciplinada nesta lei e no regulamento geral.**”

Sobre seu registro e personalidade jurídica, dispõe a Lei 8.906/94:

“Art. 15.....
 §1º.: A sociedade de advogados adquire personalidade jurídica com o registro aprovado de seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede.
 §2º:.....”

§3º.: *As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte.*”

Como se pode constatar, são altamente relevantes as diferenças entre as sociedades privadas em geral, regidas pelo Código Civil, e as sociedades de advogados, regidas por Estatuto próprio. Podemos resumi-las nos seguintes pontos:

a)¹ as sociedades privadas, que são livremente constituídas, são regidas pelas normas gerais do Código Civil, somente podendo ser civis ou empresárias, e, conforme art. 967, adquirem toda personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio, dos seus atos constitutivos (observados os arts. 45 e 1.150); e, uma vez adquirida a personalidade jurídica, em regra, os atos e a pessoa de seus sócios não se confundem com a pessoa da sociedade, podendo empregados, sócios e gerentes realizar o objeto-fim da sociedade, em nome dela. Essa constatação vale para as sociedades de profissionais em geral, exceção feita para as sociedades de advogados;

a)² as sociedades de advogados são necessariamente reguladas pela Lei 8.906/94, e não pelo Código Civil, são estritamente uniprofissionais, não suportando a agregação de outros profissionais, nem mesmo de estudantes de Direito ou estagiários; além disso adquirem personalidade jurídica apenas formal, jamais material, pois nem sócio-advogado, nem advogado-empregado podem exercer a advocacia, em nome da sociedade, sem que a procuração lhes seja individualmente outorgada, art. 15, §3º., supra citado. De tal modo, a sociedade de advogados não pode atuar na sua atividade fim, nem recebe mandato, mas apenas os seus sócios, todos advogados. Leciona WALTER GUERRA SILVA:

“O direito brasileiro reconhece ampla personalidade às sociedades, quer civis, quer comerciais. O que é difícil de reconhecer na sociedade de advogados que não possui separação ou autonomia patrimonial pelos atos praticados por seus sócios no exercício da advocacia, bem como, não existe distinção entre a pessoa ideal e as pessoas que a constituem.

Diante da despersonalização da sociedade pelos atos realizados por seus sócios, afirma-se inexistir, na sociedade de advogados, personalidade jurídica material.” (Cf. Sociedade de Advogados. Fonte: <http://www.franca.unesp.br/revista/sociedade.htm>).

b)¹ as sociedades civis em geral, regidas pelo Código Civil, começam sua existência legal com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, que somente pode ocorrer ou na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o último adequado para o registro das sociedades não mercantis e não empresárias. De acordo com o art. 1150, *“o empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresárias”*. Inexiste proibição legal a que as sociedades de profissionais liberais se registrem no

Registro Civil das Pessoas Jurídicas, exceto para as sociedades de advogados que somente podem nascer se registradas na própria OAB;

b)² as sociedades de advogados são **expressamente** proibidas de se registrarem nos termos do disposto no art. 1150 do Código Civil, devendo proceder à inscrição exclusivamente no Conselho Seccional da OAB. Confirma-se o §3º. do art. 16 da Lei 8.906/94: *“É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia”*.

c)¹ as sociedades civis privadas, que obedecem às regras previstas no Código Civil, são livremente constituídas e podem ser integradas por profissionais diferentes (médicos, advogados e engenheiros), podem adquirir forma empresária ou mercantil e ser levadas a registro, sem possibilidade de controle, por parte dos órgãos competentes ao registro de quaisquer impedimentos provisórios ou definitivos, como aqueles que limitam o servidor público. São distribuídas pelo Código Civil em dois grandes grupos, a saber: **as sociedades não personificadas** (que contêm sócios ocultos e não transparentes, como aquelas em conta de participação); **as sociedades personificadas** (grupo que inclui as demais, desde as simples, as mercantis e até mesmo as sociedades anônimas). Explica-se, assim, por que razão a Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos federais, ao pretender vedar-lhes o exercício da administração de sociedades em geral, teve de conter, necessariamente, um dispositivo como aquele constante do inciso X, art. 117 (em que pese a sua redação defeituosa), dispositivo que teve sua redação alterada para alcançar as mudanças advindas com o novo Código Civil, a saber:

“Art. 117. Ao servidor público é proibido

X- participar de gerência ou administração de empresa privada, de sociedade civil, ou exercer o comércio, exceto na qualidade de acionista, cotista ou comanditário”;

(redação originária, não mais vigente, alterada pela Lei nº. 11.094, 2005).

É a seguinte a redação atual do dispositivo:

“X- participar de gerência ou administração de sociedade privada, personificada ou não personificada, salvo a participação nos conselhos de administração e fiscal de empresas ou entidades em que a União detenha, direta ou indiretamente, participação no capital social ou em sociedade cooperativa constituída para prestar serviços a seus membros, e exercer o comércio, exceto na qualidade de acionista, cotista ou comanditário;”

c)² as sociedades de advogados, ao contrário, são proibidas de exercer o comércio, ou mesmo de incluir advogado totalmente proibido de advogar. Os impedimentos transitórios têm necessariamente de ser levados à averbação, e os definitivos à exclusão do sócio, razão pela qual a clássica proibição feita ao servidor público, de exercer o comércio, e de exercer atividades de administração e gerência (como matéria estranha à própria advocacia que não seja dela necessariamente conseqüente) nunca preocuparam a OAB, protegido

que está convenientemente o interesse público, em seu Estatuto (Lei 8.906/94). Eis o teor do art. 16:

*“Art. 16. Não são admitidas a registro, nem podem funcionar as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, **que realizem atividades estranhas à advocacia**, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar”.*

Sendo assim, o objeto das sociedades de advogados somente pode ser o exercício da advocacia. Mas elas, e isso é o que mais importa, embora somente possam ter como objetivo social a advocacia, não podem *de per si* exercê-la, apenas os seus sócios individualmente, todos advogados. Lei federal própria as disciplina, e dela constam as hipóteses de impedimento definitivo ou temporário.

Todas essas peculiaridades das sociedades de advogados são de tal ordem, em razão de o exercício da advocacia ser *“indispensável à administração da justiça”*, como assevera o art. 133 da Constituição. Não são outras as razões pelas quais a prestação de serviços de advocacia é sempre idêntica, sempre individual, sempre pessoal, quer os profissionais prestem os serviços como pessoa física, quer firmem com seus clientes contratos, por meio de uma sociedade. No último caso, apesar do contrato, os serviços de advocacia somente poderão ser efetivados em juízo de forma individual e pessoal. Daí a correta aproximação entre o §1º (que se refere às pessoas físicas) e o §3º (que se refere às sociedades), já que sociedade de advogado é figura meramente formal, ela não exerce advocacia, mas tão somente os advogados que a integram.

Ora, embora justíssima a concepção que leva à vigência e aplicabilidade dos §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68, no caso em tela, o raciocínio é muito mais simples. O tratamento tributário da base de cálculo está cogentemente disciplinado pelo §1º do art. 9º do mesmo DL, indubitavelmente vigente, eficaz e aplicável. Não somente é desnecessário recorrer ao §3º do art. 9º, mas na verdade, é inadequado.

Temos a mais firme convicção de que a base de cálculo do ISSQN, incidente sobre a prestação dos serviços de registro e notariais, deve ser apurada nos termos do §1º do art. 9º do DL 406, por duas razões, a saber:

1. os serviços notariais, cartorários e de registro não são pessoas, são atividade executada e prestada, pessoalmente, por pessoas físicas, os titulares, delegatários do serviço, únicos contribuintes do ISSQN;
2. notários, tabeliães e oficiais de registro não podem formar sociedades para o exercício das suas funções, recebidas por delegação estatal;
3. e mais, as serventias, os tabelionatos não são pessoas jurídicas, nem materiais, nem mesmo formais.

Ora, feitas essas considerações, parece-nos desnecessário estabelecer qualquer outra consideração sobre a sobrevivência, a validade e a vi-

gência do §1º do art. 9º do DL 406, já que os Municípios não adotam outra posição. Repetem em suas leis municipais o disposto naquele §1º e prevêm as alíquotas fixas ou variáveis, ou ainda outros fatores, para a base de cálculo do tributo. Não tomam em consideração para cálculo do tributo, em se tratando de serviços que se enquadrem no §1º do art. 9º, do citado DL 406, a remuneração cobrada, o preço do serviço prestado. E os serviços notariais e de registro subsumem-se à perfeição nos pressupostos do dispositivo comentado, o §1º do art. 9º do DL 406/68.

3. Conclusões: espantando preconceitos

Voltemos, então, à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089, movida pela ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG/BR, na qual o Supremo Tribunal Federal entendeu que a inclusão dos “*serviços de registros públicos, cartorários e notariais*” na lista de serviços tributáveis pelo ISSQN é perfeitamente compatível com a Constituição da República vigente.

O julgamento não alcançou a quantificação do tributo municipal, mas apenas o possível âmbito material de incidência da norma de tributação: estariam ou poderiam estar incluídas tais espécies de serviços na hipótese de incidência da norma matriz do ISSQN? O Supremo Tribunal Federal respondeu positivamente, em favor da constitucionalidade da tributação dos serviços, mas não se pronunciou, nem debateu os demais aspectos da cobrança no citado julgamento. Então, quer nos seus fundamentos, *ratio decidendi*, quer em seu dispositivo, a sentença nada refere em relação à base de cálculo a ser considerada, a saber:

- o preço dos serviços (regra geral estabelecida no art. 7º da Lei Complementar 116/03);
- ou a exceção, expressamente consignada no art. 10 da mesma Lei Complementar 116, que ordena a vigência do art. 9º do DL 406/68.

Já sabemos que a resposta correta está na segunda alternativa. A única quantificação possível do ISSQN, incidente sobre a prestação dos serviços notariais e de registro público, é aquela ordenada pelo §1º do art. 9º do DL 406/03, e cuja vigência não é questionada nem mesmo pelos Municípios interessados. Encontramo-nos, então, em posição de analisar a inserção de uma consideração isolada, *obiter dictum*, no voto do Ministro MARCO AURÉLIO, do seguinte teor: “*no tocante à base de incidência descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência sobre o preço do serviço.*”

À vista dos argumentos e considerações expostos ao longo deste Parecer, tem razão o Ministro MARCO AURÉLIO, descabe a analogia. Embora proferida em *obiter dictum*, o que não obriga nem o próprio Ministro MARCO AURÉLIO, em futuro julgamento sobre a base de cálculo adequada aos serviços de registro público, cartorários e notariais, cabe-nos ponderar que, efetivamente, é inadequada a analogia entre os serviços prestados por “profissionais liberais”, que podem se associar, formando sociedades especiais (como ocorre

com os advogados), e os serviços radicalmente diferentes, prestados pelos tabeliães, notários e registradores públicos. A analogia ao §3º do art. 9º do DL 406/68 somente poderia ser feita se os titulares de cartórios e tabelionatos pudessem, legalmente, integrar ou formar sociedades – o que não é possível – ou pelo menos se as serventias tivessem personalidade (o que não ocorre) e, uma vez feita a analogia, o que é incompatível com nosso sistema jurídico, ela arrastaria consigo toda a problemática da vigência, superveniente ao advento da Lei Complementar 116, do mesmo dispositivo, o §3º, do art. 9º, constante do citado DL 406.

Ora, o que se dá é o enquadramento direto e perfeito da prestação de serviços notariais e de registro público no §1º do art. 9º do DL 406/68, em vigência não contestada. O tratamento fiscal menos oneroso dos rendimentos do trabalho possui larga e universal tradição no imposto de renda e nos impostos sobre serviços, aqui e alhures. Basta considerar que os serviços prestados, com vínculo empregatício, em regime de trabalho subordinado, são excluídos da incidência do ISSQN de forma quase universal por norma isencional. Essa também a tradição em nosso País, repetida no art. 2º, II, da Lei Complementar 116/03.

Portanto, o ISSQN somente incide sobre os serviços prestados com independência. Mas dentro desse universo tributável, como já vimos, o dos serviços autônomos, sempre foi da tradição nacional (como ocorre em outros Países) – em relação à base de cálculo – estabelecer uma diferenciação entre os serviços prestados por meio de uma organização empresarial (para os quais, a base de cálculo é o preço do serviço, genericamente prevista no art. 7º da Lei Complementar 116/03) e os serviços prestados pessoalmente, sem intermediação de uma sociedade ou empresa. Enfim, os autônomos, pessoas físicas, pelas características que cercam o desenvolvimento de sua atividade, aproximam-se do trabalho assalariado e, em decorrência, sempre mereceram um tratamento especial, com vistas ao atendimento dessas peculiaridades, a saber: **(a)** a remuneração recebida pelo trabalho pessoal é base **direta** de incidência do imposto sobre a renda; **(b)** o trabalho é pessoal e a responsabilidade pela qualidade dos serviços prestados também é pessoal, sem possibilidade de se esconder o profissional por detrás do manto da pessoa jurídica; **(c)** os riscos inerentes ao exercício da atividade podem atingir, diretamente, o patrimônio do prestador pessoal de serviços, enquanto nos serviços prestados por meio de sociedades empresariais, a empresa responderá preferencialmente por tais riscos.

Ora, todas essas características acima apontadas (do trabalho pessoal, da responsabilidade pessoal, sem intermediação de pessoa jurídica empresarial e forma de remuneração bruta, que serve de base à incidência do imposto sobre a renda) encontram-se presentes nos “*serviços de registro público, cartorários e notariais*”. Essa a razão da existência da ressalva, estabelecida pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03: manter vigente o art. 9º do DL 406/68, §1º.

E mais, os serviços de registro público, cartorários e notariais não são pessoas jurídicas, não têm personalidade própria, nem material, nem formal ou processual, razão pela qual não há necessidade de se buscar o seu enquadramento no §3º do mesmo art. 9º, cuja vigência se discute hoje, defendendo

os Fiscos Municipais apenas a sobrevivência do §1º do mesmo art. 9º do citado DL 406/68. Tanto isso é verdade que toda lei municipal estabelece, para os profissionais autônomos, pessoas físicas, base de cálculo especial (alíquotas fixas ou variáveis), diferente do preço do serviço.

Portanto, considerar como base de cálculo do ISSQN a importância paga a título de remuneração do próprio serviço, pessoalmente prestado, é vedado, à luz da Lei Complementar nº 116/2003, que manteve o tratamento apartado, quanto à base de cálculo, que remonta aos tempos inaugurais do CTN, em 1966, tanto que preservou o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68. Aliás, a questão em exame vai além, tempo adentro.

O ISSQN, como sabido, é sucessor do imposto de Indústrias e Profissões da Constituição de 1946. Antes, devemos entender que, no Brasil, o IR dividiu-se entre o IR federal e parcelas do ISSQN, e o IVA se tornou três pedaços: ICMS, IPI e parcelas do ISS. O Indústrias e Profissões, com efeito, era muito criticado, pois confundia-se ora com o imposto sobre vendas e consignações, imposto estadual que antecedeu o ICM, depois ICMS, ora misturava-se ao imposto de renda federal.

O que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 fez, logo após o CTN, que é de 1966, foi reconhecer que a ambigüidade existente no Indústrias e Profissões trasladara-se parcialmente para o ISSQN, no tocante ao trabalho pessoal e às sociedades profissionais. Quanto a elas, se gravasse o lucro bruto, sem deduções, seria como que um *income tax*, mais um imposto sobre a renda, concorrendo com o IR federal, o que o sistema de repartição de competências da Constituição de 1967 não permitia, fazendo perecer as tentativas de impostos de renda, às claras ou disfarçados, de competência de Estados ou Municípios.

Ora, o CTN, desde a sua redação originária, e o DL 406/68 (expressamente mantido, nessa parte, pelo art. 10 da Lei Complementar 116/03) deixam evidente que, quando o *serviço é prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte* descabe a tributação com base no preço dos serviços. É que o ISSQN assume, então, a forma de tributo pessoal, como o é o imposto sobre a renda, sem repercussão no preço do serviço. De fato, na composição do preço (parcelas incluídas na tarifa dos emolumentos e taxas), legalmente estabelecido, não se insere o ISSQN.

Objetivando a colocação dos cidadãos em um patamar igualitário de direitos e deveres, torna-se necessário que a tendência de se distinguir os rendimentos oriundos essencialmente do trabalho, dos rendimentos oriundos do capital (como preconizado no próprio sistema tributário brasileiro) prevaleça também para os serviços notariais, os quais decorrem da atuação do próprio notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, pois são eles que detêm a fé pública legalmente necessária ao exercício da atividade notarial e de registro (art.3º da Lei 8935/1994). Além disso, não há como se dissociar a idéia da titularidade que circunda a figura do notário responsável pela prestação dos serviços notariais e de registro, os quais recebem a função em delegação, após aprovação em concurso público.

Não nos parece de outra forma, senão que também estamos diante de uma prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e, em função da natureza do serviço prestado, não há que se admitir que o imposto seja calculado com base no preço do serviço prestado, tudo de acordo com o art. 9º do Decreto-lei nº406/68, perfeitamente vigente no ordenamento jurídico pátrio na atualidade.

A Lei Complementar nº 116/2003 mantém com o direito anterior um *continuum* normativo, distinguindo o ISSQN-serviços e o ISSQN-renda, liberando esse último da inconstitucionalidade de ser um imposto suplementar municipal sobre a renda dos profissionais liberais, se gravasse a renda dos profissionais e de suas sociedades civis, baseadas no trabalho, não no capital organizado em empresa.

O exercício da profissão de notário, tabelião e oficial de registro desencadeia responsabilidade personalíssima. Assim consta da legislação do imposto de renda, onde o notário apura seu imposto pela sistemática do livro-caixa; assim consta do CTN, bem como da legislação específica da profissão desde o Texto Constitucional até a legislação regulamentar, fartamente citada no corpo deste Parecer.

Ressalta aos olhos, pela singela leitura dos diplomas legais pertinentes, em especial da Lei 8.935/94, que cartórios e serviços notariais e de registro não têm personalidade jurídica, nem tampouco são delegatários das serventias públicas. A delegação somente poderá ser concedida a pessoas físicas, que preencham os requisitos legais, enumerados no art. 14 da Lei 8.935/94. Ademais, notários, oficiais de registro e tabeliães não podem se reunir em sociedade empresarial, nem mesmo exclusiva, formada entre eles. Como já realçamos, o art. 3º da Lei nº 8.935/94 dispõe que *“notário, ou tabelião, e oficial de registro ou registrador, são profissionais de direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.”*

Ocorre ainda que a responsabilidade dos titulares de cartórios é pessoal, em decorrência da delegação dos serviços, respondendo, de forma ilimitada e intransferível, pelos danos causados por eles mesmos e por seus prepostos a terceiros, nos termos do art. 22 do mesmo diploma legal, a Lei nº 8.935/94. Esse também o entendimento dos nossos Tribunais Superiores, conforme ficou destacado no **Recurso Especial nº 545.613-MG, STJ, (2003/0066629-2)** invocado. E mais, do ponto de vista patrimonial, as coisas do cartório e da serventia (imóvel, equipamentos ativados para o serviço, material de consumo, etc.) são de propriedade pessoal do titular dos serviços, do notário ou tabelião, e do oficial de registro ou registrador. Até mesmo o contrato de locação, feito para sediar a serventia, somente poderá ser firmado com a pessoa física do notário ou registrador. Inexiste contrato formalizado com o “cartório”, que não é pessoa, nem responsável, nem tampouco uma *universitas rerum*, como o são a herança jacente ou vacante e o espólio, razão pela qual o STJ lhe vem recusando a legitimidade passiva, nas ações que discutem indenização por danos causados a terceiros. Ao ocupar o cargo, o novo tabelião ou notário, ou registrador, nenhum deles nada “herda” do sucedido (nem bens móveis ou imóveis, nem os bens de consumo, nem o ativo, nem as instalações ou imóvel ocupado pela serventia, nem tampouco o passivo, dívidas e obrigações previden-

ciárias, trabalhistas, fiscais ou civis e comerciais em geral), a não ser os livros e documentos que compõem o objeto da serventia.

Sendo assim, à luz da Dogmática nacional e da jurisprudência, não resta dúvida, os serviços cartorários, notariais e de registro não são pessoas, nem sequer materiais, nem sequer formais, nem tampouco uma universalidade de bens. O titular dos serviços cartorários, notariais e de registro presta os serviços de forma pessoal, sem possibilidade de se esconder por detrás do manto de uma pessoa jurídica, Além disso, a ele é vedado formar sociedade de qualquer natureza, civil, profissional ou comercial, tem responsabilidade pessoal e ilimitada pela qualidade dos serviços prestados e seus bens e patrimônio respondem integralmente pelos atos praticados no exercício de suas atividades.

Conclui, assim, que o sujeito passivo do ISSQN não é o cartório ou a serventia. O cartório, na expressão do Min. CÉSAR ASFOR ROCHA, é mero lugar, endereço, onde se situam os bens pertencentes ao titular da serventia. O cartório ou o tabelionato, não sendo pessoa, não pratica atos, não presta serviços, não realiza o fato gerador da obrigação tributária. Portanto, **o contribuinte do ISSQN será sempre o tabelião ou notário, o oficial de registro ou registrador.** E de forma intransferível. A responsabilidade tributária restringe-se aos fatos geradores, realizados e praticados pelo titular do serviço, inviabilizando-se as figuras da sucessão, disciplinadas pelo CTN.

Conseqüentemente, os serviços prestados pelos notários, ou tabeliões, e registradores sujeitam-se ao ISSQN, apurando-se a base de cálculo, de acordo com o art. 10 da Lei Complementar 116/03, que manteve a vigência, indubitavelmente, do § 1º do art. 9º do DL 406/68.

Uma última observação, destinada a desfazer preconceitos. A expressão “serviços notariais, cartorários e de registro público” arrasta para si o pressuposto de capacidade econômica, decorrente do conceito vulgar de que os seus titulares seriam economicamente privilegiados. Essa idéia preconcebida é verdadeira para alguns casos (cartórios de registro de imóveis em grandes capitais) e falsa para outros (cartórios de registro civil de pessoas, em especial no interior e Municípios menores). Mas cabe-nos lembrar, sobretudo, que as razões do legislador, desde que compatíveis com a Constituição, devem prevalecer acima de quaisquer preconceitos. De fato, quando inexistente uma organização empresarial, em que a transferência do ônus do ISSQN possa ser feita pelo mecanismo dos preços, a base de cálculo do tributo se confunde, em grande parte, com a base de cálculo do imposto de renda. Inexistindo possibilidade de provocar tal transferência para o preço, o ISSQN converte-se em imposto direto sobre os rendimentos, como modalidade de tributação da renda. Ora, o legislador complementar procurou evitar tais desigualdades, a saber:

a) todos os empregados do País, a exemplo dos altos executivos de empresas, estão excluídos da incidência do ISSQN (embora, em regra, auferam rendimentos, que oscilam entre R\$10 mil a R\$ 100 mil reais mês);

b) todos os servidores e agentes públicos encontram-se, igualmente, excluídos da incidência do ISSQN, embora se apropriem privadamente de seus vencimentos, sujeitando-se, por isso, ao IRPF. Seus vencimentos, con-

siderados os parâmetros pagos aos ministros da Corte Suprema, acrescidos das vantagens pessoais, também podem chegar a padrões elevados, em relação à média salarial nacional;

c) todos os prestadores de serviços autônomos, que prestam serviços pessoalmente e não se organizam empresarialmente, podem auferir poucos rendimentos (costureiras, doceiros, barbeiros, massagistas a domicílio, etc), mas também podem perceber elevadas remunerações (consultores de renome nacional ou internacional), todos no entanto sujeitando-se ao pagamento do ISSQN, quantificado por meio de fatores mais benéficos do que um percentual sobre o preço do serviço;

d) igualmente todos os notários, tabeliães e registradores, como pessoas físicas que são, legalmente impedidas de criar sociedades, e respondendo ilimitada e pessoalmente pela qualidade dos serviços prestados, ainda que os danos a terceiros tenham sido praticados por seus prepostos, merecem igualmente estar sob idêntico manto legal, o do §1º do art. 9º do DL 406/68.

Chamamos atenção para o fato de que, especialmente tais profissionais, os notários, tabeliães e registradores, não podem repassar para terceiros os ônus da cobrança do ISSQN. As custas e emolumentos são taxa, tributo legalmente fixado em lei. Portanto, a incidência do imposto municipal com base no preço auferido pelos serviços prestados converte o ISSQN em um adicional do imposto sobre a renda, tudo o que, tradicionalmente, o sistema jurídico brasileiro quis evitar.

Na verdade, se assim não entenderem nossos tribunais, não restará outro caminho. Bastará às associações de classe e aos interessados do setor sensibilizar o legislador para a inclusão do valor do ISSQN cobrado (5% sobre o preço do serviço) nas tarifas e tabelas autorizadas, que balizam os preços finais. Com isso, sem dúvida, serão os usuários e consumidores, o que será inevitável, os verdadeiros contribuintes “econômicos” do ISSQN cobrado. Já não suporta o cidadão brasileiro carga tributária excessiva?

Recentemente, o TJSP incorporou a tese, esposada neste Parecer, assim decidindo a Ap. Civ. nº 656.934.5/0-00, 15ª Câmara de Dir.Público, Rel. Des. DANIELLA LEMOS: “...2. O regime instituído pelo art. 9º do Decreto-lei nº 406/69 não foi revogado pelo art. 10 da Lei Complementar nº 116/03. O tabelião ou oficial de registro prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço têm direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra – Recolhimento do imposto na forma do art. 9º. §1º, do Decreto-Lei nº 406/68”. DJ 14.08.2008.

É o parecer, s.m.j.

Belo Horizonte, 18 de agosto de 2008.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO MISABEL ABREU MACHADO DERZI
Professor Titular de Direito Tributário da Professora de Direito Tributário da UFMG

UFRJ (Faculdade Nacional de Direito)
Ex-Professor Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG
Doutor em Direito Público pela UFMG
Presidente Honorário da ABRADT
Vice-Presidente da ABDF

Doutora em Direito Público pela UFMG
Professora Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos
Membro do Grupo de Pesquisa Europeu de Finanças Públicas – GERFIP.
Presidente da ABRADT