



**UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS – UNIPAC
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE BARBACENA – FADI
CURSO DE DIREITO**

JOSE EDMAR DE RESENDE

**INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS
PRESTADOS PELOS NOTARIAIS E DE REGISTRO**

**BARBACENA
2011**

JOSÉ EDMAR DE RESENDE

**INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS
PRESTADOS PELOS NOTARIAIS E DE REGISTRO**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Presidente
Antônio Carlos - UNIPAC, como re-
quisito parcial para a obtenção do títu-
lo de bacharel em Direito.

Orientadora Prof^a. Me. Ana Cristina
Silva Iatarola

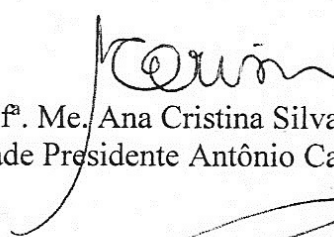
**BARBACENA
2011**

José Edmar de Resende

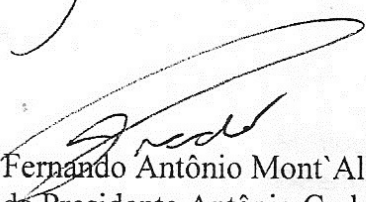
**INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS
NOTARIAIS E DE REGISTRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

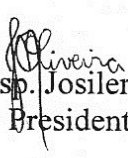
BANCA EXAMINADORA


Prof.^a Me. Ana Cristina Silva Iatarola

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC


Prof.^o Esp. Fernando Antônio Mont'Alvão do Prado

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC


Prof.^a Esp. Josilene Nascimento Oliveira

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Aprovada em 28,06,2011

Nota: 84

“Que os céus, das alturas, derramem o seu orvalho, que as nuvens façam chover a vitória; abra-se a terra e brote a felicidade e ao mesmo tempo faça germinar a justiça! Sou eu, o Senhor, a causa de tudo isso” (Isaías 45,8).

AGRADECIMENTOS

À professora Dr^a Ana Cristina Silva Iatarola. pela sua preciosa e relevante orientação e, principalmente, por sua dedicação e disponibilidade nessa reta final e determinante do meu bacharelado em Direito.

Aos membros da banca examinadora: Dr. Fernando Antônio Mont'Alvão do Prado e Dr^a Josilene Nascimento Oliveira, o meu sincero agradecimento por aceitarem o convite com o escopo de fazer a apreciação da minha monografia.

Aos demais professores do curso de Direito da UNIPAC de Barbacena o meu preito de gratidão pelos sábios ensinamentos ministrados durante a trajetória acadêmica.

O meu reconhecimento pela atenção a mim dispensada a todos os funcionários da UNIPAC.

E ainda, a minha mãe Terezinha, aos meus irmãos, familiares e amigos agradeço pelo apoio e incentivo por mais essa etapa da minha vida.

À Fátima, minha esposa, aos meus filhos: Marcos Vinícius e Ellen, Paulo Vítor e Fabiana e ao Guilherme Augusto, a vocês, que se doaram em silêncio, embora distantes fisicamente e aceitaram viver comigo o meu sonho, o meu abraço mais forte, o meu olhar mais feliz, pois amo vocês.

RESUMO

Análise do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN), tributo municipal previsto no art. 156, III. O trabalho trata de sua definição, evolução histórica, sujeito passivo, hipótese de incidência e base de cálculo, em linhas gerais. Depois de situado os caracteres gerais do imposto, o estudo centra-se nos serviços notariais e de registro e sobre a possibilidade de tais serviços constituírem a hipótese de incidência do tributo em questão. De igual modo, é avaliada a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços cartorários. Aborda-se a polêmica existente quanto à possibilidade de se conferir aos titulares de cartórios tratamento isonômico aos dos profissionais autônomos que exercem o ofício de forma pessoal. O estudo perpassa pela análise da aplicabilidade ou não do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 aos serviços notariais e de registro. Demonstra-se que não há subsunção legal e que os serviços notariais e de registro não podem ser tributados na forma definida no dispositivo. A abordagem alcança ainda aspectos referentes ao lançamento e arrecadação do tributo incidente sobre os serviços cartorários, assim como o momento a partir do qual o ISS passa a ser exigível, face às disposições da Lei Complementar 116/2003.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Serviços notariais e de registro. Base de Cálculo. Fato Gerador.

ABSTRACT

Analysis of tax on services (ISS or ISSQN), municipal taxes referred to in art. 156, III. The work comes to its definition, historical development, taxpayer, incidence and case basis, in general terms. After you set the general tax's characteristics, the study focuses on the notary and registration services and the possibility of such services constitute the hypothesis of incidence of the tax in question. Similarly, we evaluate the basis for calculating the incident on the ISS cartographic services. Addresses the existing debate about the possibility of giving the holder of the registry offices isonomic treatment of independent professionals who serve in the office personally. The study runs through the applicability's analysis or otherwise of the art. 9 of Decree-Law No. 406/68 to the notary and registration services. It is shown that there is no legal subsumption and the notary and registration services can not be taxed as defined in the device. The approach achieves further aspects related to the release and collection of tax on cartographic services, as well as the date from which the ISS is now required, given the provisions of the Complementary Law 116/2003.

KEY WORDS: Tax services of any kind. Notary and registration services. Basis. Fact Generator.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	10
2.1 Definição	10
2.2 Histórico	10
2.3 Fator gerador	13
2.4 Base de cálculo	15
2.5 Sujeito passivo.....	16
3 INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE CAR-	
TÓRIO	18
3.1 Definição	18
3.2 Previsão Constitucional.....	18
3.3 Fator gerador do ISSQN sobre serviços prestados pelos cartórios.....	21
3. 4 A base de calculo do ISSQN sobre serviços prestados por cartórios	22
4 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE OS CARTÓRIOS	29
4.1 Termo de início para a cobrança do imposto.....	29
4.2 Procedimentos de fiscalização	30
4.3 Casos de ações individuais pendentes de julgamento.....	30
4.4 E as ações já transitadas em julgado?	32
4.5 Livros e documentos importantes para a apreciação da fiscalização	34
4.6 Obrigações acessórias.	36
5 CONCLUSÃO.....	38
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

É inegável que o Estado necessita de recursos financeiros para sobreviver, e para obter os recursos de que necessita o Estado basicamente tem que valer-se da tributação, já que a exploração de atividade econômica por parte do Estado é reduzida, dentro da ideologia econômica atualmente adotada, pois não é próprio do Estado o exercício da atividade econômica, pois esta é reservada ao setor privado.

Para instituir tributos o Estado curva-se à Lei Maior, pois esta é quem garante a cada ao Estado o poder de tributar, ou seja, o poder de exigir tributos dos cidadãos para custeio das atividades estatais e também fixa os limites desse poder, garantindo os valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais.

Assim, a Constituição Federal distribui a competência tributária entre as entidades políticas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Atribuindo a cada um deles o poder de instituir e cobrar tributos, dentro dos balizamentos por ela fixados. Aos municípios couberam os impostos previstos no art. 156 da Carta Magna, além do poder de cobrar taxas, contribuição de melhoria e contribuição para custeio da iluminação pública.

O presente estudo tem por finalidade tratar de um imposto específico, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), tributo municipal. Principalmente no que diz respeito a sua incidência e base de cálculo sobre serviços notariais e de registro.

Para melhor exposição do tema, inicialmente, será tratado da definição do imposto, sujeito passivo, fato gerador e base de cálculo. Aqui, a abordagem envolve as linhas gerais do gravame, a sua identidade constitucional e legal. Analisa-se ainda o ISSQN sobre a ótica de sua evolução histórica, com menção à sua origem e legislação correlata.

Num segundo momento, a ênfase se desloca para o âmbito dos serviços notariais e de registro.

O trabalho analisa a possibilidade de esses serviços constituírem a hipótese de incidência do ISSQN. Um dos assuntos polêmicos tratados no presente estudo e que ainda gera controvérsias é a discussão existente a respeito da base de cálculo do ISSQN incidente sobre os serviços cartórios: “defere-se ou não aos titulares de cartórios o mesmo tratamento

legal dispensado aos profissionais autônomos que exercem trabalho pessoal para fins de cálculo do tributo?”

A abordagem alcança também o momento a partir do qual o tributo pode ser exigido pelos municípios, o processo de fiscalização, lançamento e cobrança, a cargo dos órgãos fazendários competentes.

Acredita-se que esta análise, calcada em consulta bibliográfica, que contempla a Constituição Brasileira, a legislação tributária, doutrina e jurisprudência, poderá contribuir de forma singela para o acalorado debate que existe em torno do tema proposto.

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 Definição

Tributo municipal, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) incide sobre a prestação dos serviços previstos em lei complementar, nos termos do art. 156, II, da Constituição Federal de 1988, excetuados os compreendidos no artigo 155, II da CF.

Devido ao grande número de Municípios existentes no Brasil e para evitar a “guerra fiscal”, além de garantir um mínimo de uniformização, a Constituição Federal estabeleceu que cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas, assim como dispor sobre o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes (DEOADATO, 1969).

Em vista do dispositivo constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Esse diploma legal revogou parcialmente o Decreto-Lei nº 406/68, que, até então, disciplinava a matéria (recepcionado com status de lei complementar pela Constituição de 1988).

2.2 Histórico

Para bem compreendermos o imposto sobre prestações de serviços de qualquer de natureza, é de capital importância conhecer a sua origem e evolução através dos tempos. Estudiosos da matéria vislumbram no Alvará de 20 de outubro de 1812, baixado pelo Príncipe Regente D.João VI, a origem do imposto sobre serviços. Em 1836, por meio da Lei Orçamentária nº. 70, de 22 de outubro, passou a denominar-se imposto sobre lojas, incidindo sobre todos os estabelecimentos com gêneros à venda (MIRANDA, 1946).

Com o advento da Lei Orçamentária nº. 1.174, de 27 de setembro de 1860, surge o imposto sobre indústrias e profissões mediante transformação do então vigente “imposto sobre lojas”, passando a abarcar qualquer atividade lucrativa e, conseqüentemente, substituindo diversos outros impostos como aquele incidente sobre casas de moeda, sobre

casas de leilão, sobre despachantes, sobre corretores, etc. Esse novo, imposto passou a incidir sobre o exercício de quaisquer atividades lucrativas, dentre as quais, a de prestação de serviços (MAGIERI, 2008).

Esse imposto veio a ter previsão constitucional no art.9º, § 4º, da Constituição Republicana de 1891, inserido na competência exclusiva dos Estados-membros.

A Constituição Federal de 1934 manteve o imposto sobre indústrias e profissões sob a competência tributária dos Estados (art.8º, g), porém, arrecadado pelo Estado e Município em partes iguais (§ 2º art. 8º).

.A Constituição Federal de 1946 transferiu o imposto sobre indústrias e profissões para esfera impositiva municipal, sem prejuízo da manutenção do imposto sobre diversões públicas (art.29, III e IV).

Com o advento da Revolução de 1964, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que modificou o sistema tributário brasileiro. Essa Emenda suprimiu os seguintes impostos:

- 1- Imposto sobre Transações (Estadual);
- 2- Imposto de Industriais e Profissões (Municipal);
- 3- Impostos sobre Diversões Públicas (municipal);

O texto constitucional instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, municipal, (art. 15) e Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, estadual, (art. 12). A grande mudança é que com esta emenda passou a existir um imposto somente para serviços, enquanto que nas anteriores, um mesmo imposto engloba serviços e outras atividades produtivas

O imposto sobre serviços, com as feições ostentadas atualmente, por tanto, só veio surgir com o advento da Reforma Tributária implantada pela Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, que, ao modificar a Constituição de 1946, conferiu aos municípios o poder de instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. (MAGIERI, 2008).

Por ser incompatível com o princípio federativo e por ter centrado em aspectos puramente econômicos, a reforma em apreço não chegou a ser implementada, efetivamente (SKIDMORE, 1992). O sistema tributário então delineado foi logo substituído, com a Constituição Federal de 1967, a qual, repetindo a disposição do art.15 da Emenda 18/65,

dispôs, em seu art.25, II, que compete aos municípios decretar o imposto “sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”¹.

Com fundamento no Ato Institucional n° 05, de 13 de dezembro de 1968, foi editado o Decreto-Lei 406, de 31.12.1968, para estabelecer normas gerais sobre o ISS, além do então imposto sobre mercadorias e serviços. Já na vigência da Constituição de 1988, esse ato normativo veio a ser revogado parcialmente pela Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003.

A nova LC n° 116/03 apresenta uma série de inovações em relação às previstas anteriormente pelo Decreto-lei n° 406/68, o qual, em seus art.8° a 12, regia o ISS. Entre as principais inovações da LC n° 116/03, podem-se destacar as seguintes:

- a) ampliou o alcance da lei, subordinando, além dos prestadores de serviços, que são os contribuintes, os tomadores de serviços (comércio, indústria e serviços), como responsáveis pela retenção do ISS na fonte, nas hipóteses previstas na lei municipal;
- b) deu ampla competência aos Municípios para definirem os responsáveis, mediante lei municipal;
- c) fixou a alíquota máxima em 5%, mas deixou de fixar alíquota mínima.

A lista de serviços tributáveis foi aumentada paulatinamente ao longo do tempo. Começou com 19 itens, chegando sucessivamente a 66, 100, 101 até 193, com o advento da lista anexa à atual lei de regência nacional do ISS, a Lei Complementar n°. 116/03.

A Lei Complementar 116/03 surgiu para atualizar o já antigo, defasado e muito criticado Decreto-Lei 406/68 (recepção como lei complementar pela Constituição Federal de 1988), o qual trazia as normas gerais de tributação do ISS. Dessa forma, a LC 116/03 já nasce com a difícil missão de tentar uniformizar as milhares de leis municipais que regem o ISS, especialmente no tocante à determinação do fato gerador, base de cálculo, contribuinte.

O principal objetivo da LC 116/03 foi acabar com a chamada "*guerra fiscal*" atualmente existente entre os milhares de municípios do país, os quais, assim como vem ocorrendo com o ICMS nos Estados, concederam inúmeros benefícios e incentivos fiscais, implicando em renúncia de receitas tributárias, ferindo a Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹

Essa disposição foi retirada do texto constitucional pela Emenda n°. 1/69.

Assim, atraídos por alíquotas baixíssimas de ISS (até 0,25%), vários prestadores de serviços, estabelecidos em municípios com alíquotas consideradas elevadas, alteravam seus domicílios fiscais para municípios que concediam benefícios e incentivos fiscais, fundamentando-se no artigo 12 do revogado Decreto-Lei 406/68, o qual determinava que o ISS devesse ser pago para o local do estabelecimento prestador de serviços, salvo nos casos de construção civil, onde o imposto deveria ser pago para o local da prestação do serviço (obra).

Tentando amenizar a guerra fiscal entre os municípios, o Poder Judiciário, fundamentado na doutrina, no princípio da territorialidade e da autonomia dos municípios, contribuiu ainda mais para agravar o problema, com a formação de jurisprudência contrária ao disposto no Decreto-Lei 406/68, ou seja, que o ISS, mesmo nos serviços não relacionados com a construção civil, deveria ser recolhido para o município onde ocorre a prestação do serviço, e não para o município onde se encontra estabelecido o prestador. O art.1º da LC 116/03 dispõe que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa da referida lei ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

2.3 Fato gerador

O fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens. Não são todos os tipos de prestação de serviços que constituem a hipótese de incidência do gravame. A propósito, destaca a doutrina:

(...)não está compreendida no fato gerador do ISS: a) a prestação de serviço a si próprio; b) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício; c) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade; d) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF; a prestação de serviços pelo próprio Poder Público (imunidade – art. 150, VI, “a”, da CF. (SABBAG, 2011, p. 991).

Como se vê, é importante o conceito de serviços para se definir a hipótese de incidência do imposto em questão.

Serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. No âmbito do ISS, são definidos por lei complementar, à luz de expressa disposição constitucional, que deverá excluir do âmbito de sua incidência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. Estes serviços estão sujeitos a tributo de competência dos Estados, ou seja, ao ICMS (art. 155, II, da Constituição Federal).

É cediço que a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizados pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o Sistema Constitucional Tributário confere a tal termo (arts. 109 e 110 da CTN).

No caso vertente, a Lei Complementar nº 116/2003, invés de dar uma definição teórica de serviços, optou por disciplinar uma lista de serviços tarifáveis pelo ISS, em seu anexo.

É importante gizar que a lista em referência contém relação taxativa de serviços sujeitos ao ISS, conforme a melhor doutrina e a jurisprudência (STF, RE 75.952/SP, Rel. Min. Thompson Flores, 29.10.1973, RESP 1837/SP, 2ª T., Rel. Min. Luiz Vicente Cernichiaro, 15.08.1990).

Na lista de serviços sujeitos ao ISS dispostos no anexo da LC 16/03, “os itens que contêm o termo e congêneres comportam interpretação analógica (SABBAG, 2011, p. 993)”. Assim, a utilização da expressão acaba por afastar a aplicação literal do art. 108, §1º, do CTN, que estabelece que “o emprego da analogia não poderá resultar em exigência de tributo não previsto em lei”. De todo modo, a lei municipal instituidora do tributo deverá sempre se ater ao princípio constitucional da legalidade e tipicidade cerrada da lei, para evitar que o alargamento indevido do campo semântico do termo *e congêneres*, ultrapassando os limites definidos na LC 116/2003.

Produto industrializado, no sentido comum, é o resultado da produção física ou mental (produtos agrícolas, produtos da indústria, produtos da imaginação). Do ponto de vista da legislação tributária, o importante é o conceito legal de produto industrializado, à vista dos arts. 153

O art. 1º, §§1º e 3º, da Lei Complementar 116/03, estabelece que o tributo incide sobre serviços prestados por empresas ou profissionais autônomos, abrangendo inclusive o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado em outro país. Abrange, ainda, atividades que envolvem a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente, por intermédio de autorização, permissão ou concessão, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço

O imposto não incide nos casos de exportação de serviço para o exterior do País, quando há relação de emprego, de trabalhador avulso, de diretor e membro de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedade e fundação, bem como de sócio-gerente e de gerente-delegado. Também não incide, entre outros casos, sobre o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários e sobre o valor dos depósitos bancários, o principal, os juros e os acréscimos moratórios relativos à operação de crédito realizada por instituição financeira – art. 2º da Lei Complementar nº 116/03.

2.4 Base de cálculo

Conforme o disposto no art.7º da LC nº 116/03, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço.

Quando os serviços prestados alcançarem mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou a número de postes, existentes em cada Município.

No que concerne à base de cálculo do ISSQN, primeiro foi definida de uma forma (Decreto-Lei n.º 406/68) e depois modificada (Decreto-Lei n.º 834/68). No Decreto-Lei n.º 406/68 a base de cálculo do imposto era o "preço do serviço", composto por todos os valores englobados no serviço, incluindo materiais e o valor das subempreitadas. Entretanto, a LC 116/03, em seu artigo 7º, § 2º, inciso I, estabeleceu que não se inclui na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.

Tanto as empresas prestadoras de serviços, com preponderância de mão-de-obra, como as empresas de trabalho temporário que atuam no fornecimento de mão-de-obra para tomadores de serviço, e têm como o preço do serviço que prestam a taxa de administração e o lucro ou a taxa de agenciamento, ajustados entre as partes, pois, apenas desses se beneficiam pela execução do contrato.

Portanto, a base de cálculo do ISSQN, das empresas prestadoras de serviço, com preponderância de mão-de-obra é o valor integral que a mesma recebe pelo recrutamento, agenciamento e administração de pessoal, que é explicitada em sua planilha como taxa de administração e lucro, sem a inclusão das remunerações pagas aos trabalhadores, dos encargos sociais e trabalhistas, sendo este o preço bruto do serviço.

Nos casos de serviços prestados por profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais, a base de cálculo não é o preço do serviço, mas sim um valor fixo anual.

2.5 Sujeito passivo

É sujeito passivo do ISS o prestador de serviços, empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (art. 5º da LC nº 116/03). São “(...) todos os vendedores de bens imateriais”, como destaca Sabag (2011). Podem ostentar essa condição, hotel, médico, dentista, contador, advogado, por exemplo.

A circunstância da LC 116/03 não ter feito referência expressa à empresa e ao profissional autônomo, mencionados na legislação anterior, em nada alterou ou prejudicou a aplicação da sujeição passiva à entidade e à pessoa física, pois ambos podem se qualificar como prestadores de serviços.

Por sua vez, não serão considerados contribuintes os que prestam serviços em relação ao emprego, os trabalhadores avulsos (estivadores, conferentes), os diretores e membros dos conselhos consultivo ou fiscal de sociedades (art. 2º da LC nº 116/03).

Oportuno ainda distinguir o trabalhador autônomo e o trabalhador avulso, para fins de incidência do ISS:

Trabalhador autônomo é o que presta serviços por sua própria conta, tem condições para o desempenho de sua atividade sem subordinar-se àquele a quem trabalha. Sua prestação de serviços é, para ele prestador, permanente, mas em relação a determinada pessoa para a qual o serviço é prestado a prestação pode ser permanente ou eventual. Já o trabalhador avulso é o que presta serviços com a intermediação do sindicato de sua categoria, regido pela legislação específica. Ou então, presta serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracterizar como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço prestado (MACHADO, 2008, p. 407).

Na prática, a empresa prestadora de serviço deve manter cópia da Lei Municipal de cada município em que presta serviço, objetivando conhecer a legislação específica para a emissão da Nota Fiscal com retenção ou não. Deve observar, também, se a retenção exigida pelo município está relacionada com os serviços constantes os incisos I ao XXII, art.3º, LC 116/03, pois poderá pagar indevidamente o ISS na sede e o imposto ser devido no local de execução do serviço.

Já a empresa que contrata o serviço também deve ficar atenta aos casos em que é obrigatória a retenção do ISS, bem como, também, manter cópia da Lei Municipal em que está estabelecida, a fim de acompanhar a legislação de seu município, pois mesmo que não faça a retenção é obrigada a efetuar o recolhimento do imposto com juros e multas. (MORAES, 1984).

Os Municípios, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Os responsáveis ficam obrigados ao tributo, independente de ter sido efetuada sua retenção.

3 A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS

3.1 Definição

O Serviço Notarial no Brasil é atividade bem presente na vida de pessoas e empresas. Do nascimento à morte, passando pelos diversos atos e fatos jurídicos sujeitos a registro, tem o indivíduo necessidade de lançar mão desta espécie de serviços que o Estado, por delegação, outorga a determinadas “pessoas” prestarem à sociedade. Estas “pessoas” agem por meio dos cartórios. Estes profissionais são dotados de fé pública e seus atos gozam da presunção de veracidade.

Como toda relação intersubjetiva, o serviço cartorial também suscita conflitos que, vez por outra, podem acabar nas barras dos tribunais, como órgão último na resolução de disputas. Da correta categorização do serviço segue-se a precisa aplicação da lei ao caso concreto. Não há quem duvide ser o serviço notarial regulado por legislação sobre registros públicos federal e estadual própria, mesmo porque isto decorre de expressa disposição constitucional e infraconstitucional.

Há, contudo, que se considerar a categorização do serviço notarial também como modalidade de relação de consumo, para efeitos de aplicação do Código de Proteção e Defesa do Consumidor.

3.2 Previsão Constitucional

É necessário nesta altura do estudo, definir, o caráter da remuneração a que fazem jus os notários, em razão dos serviços prestados na condição de delegatários de serviço público estatal. Antes, porém, importa fixar a natureza do agente delegatário. A Constituição de 1988 determinou, no caput do art. 236, que: "Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público".

De acordo com a cediça jurisprudência do STF, os notários e registradores em geral, salvo exceções, se organizam e se estruturam sob regime de Direito privado. Isto porque, uma vez no desempenho das atividades delegadas, passam a prestar serviços sob sua conta e risco econômico, amealhando lucros ou suportando eventuais prejuízos.

Neste sentido, vale citar o seguinte acórdão da Corte Suprema:

CONSTITUCIONAL. INTERPRETAÇÃO DO ART. 236, PAR. 1., DA CF, E DA LEI 8.935, DE 18.11.1994, ARTS. 22, 28 E 37. 1. O novo sistema nacional de serviços notariais e registrais imposto pela lei 8.935, de 18.11.1994, com base no art. 236, par. 1., da CF, não outorgou plena autonomia aos servidores dos chamados ofícios extrajudiciais em relação ao poder judiciário, pelo que continuam submetidos a ampla fiscalização e controle dos seus serviços pelo referido poder. (...) O texto da Carta Maior impõe que os serviços notariais e de registro sejam executados em regime de caráter privado, porem, por delegação do poder publico, sem que tenha implicado na ampla transformação pretendida pelos impetrantes, isto e, de terem se transmutados em serviços públicos concedidos pela união federal, a serem prestados por agentes puramente privados, sem subordinação a controles de fiscalização e responsabilidades perante o poder judiciário.²

Portanto, não há dúvidas, o agente delegatário tem natureza privada na sua constituição, organização e funcionamento, contratando bens e pessoas e praticando atos particulares na administração do seu negócio, com vistas à bem desempenhar o serviço público que lhe foi cometido.

Dito isto, pode-se retornar à questão do caráter da remuneração obtida pelo notário. Ora, já vimos que não se trata de taxa (tributo) o valor despendido pelo Estado-membro para remunerar os serviços prestados, sob regime de delegação, pelos notários e registradores.

A remuneração assegurada pela Fazenda Pública Estadual aos notários, variável em razão da quantidade de atos por eles praticados, tem claramente natureza de preço público legalmente fixado. Fala-se em fixação legal, pois não há, propriamente, uma delegação contratual. O particular age, aqui, em colaboração com o Poder Público, por meio de um ato de investidura, que dá substância a uma espécie de delegação legalmente prevista.

² cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Ordinário 7730 (1997).

No termo de nomeação e de posse fica implicitamente outorgada a função pública e, também, o Direito de auferir lucro ou superávit com as atividades transferidas ao particular.

Originalmente, os "cartórios" eram conferidos aos particulares, nobres ou aristocratas, considerados homens bons, por meio de cartas régias ou oficiais – o que permaneceu entre nós, já no regime republicano, até a Constituição de 1988. A história recente do país confirma a natureza translativa do ato de outorga da função e de seus privilégios, que contemplavam a remuneração e o eventual lucro em favor do "titular do cartório", o que foi mantido pela Constituição de 1988 e pela Lei Federal que rege tais atividades (BRASIL, 1994).

Logo, estamos diante de um preço público, já que não se trata de verbas estipendiais ou salariais. O fato é que tal remuneração, na parte repassada pelo Estado ou diretamente detida no caixa pelos notários e registradores, revela-se de caráter contratual ou quase-contratual, podendo ser classificada como tarifa ou preço público. Jamais, porém, como taxa (tributo). Bem entendida, compreende-se que a taxa é a fonte de custeio desta remuneração, repassada financeira e orçamentariamente aos agentes delegatários como preço pago pelo Estado-membro na medida da parcela dos serviços públicos prestados à população.

O regime jurídico da prestação dos serviços públicos concedidos continua a ser público. Mas o particular os exercita de acordo com regras privadas. Promove investimento à custa de seu patrimônio. Custeia as atividades necessárias. Tudo se faz para a obtenção de lucro.

A concessão do serviço público produz inovações no regime jurídico aplicável. Passa-se a considerar cabível o dado da lucratividade – o que é inconcebível na atividade administrativa desempenhada pelo Estado.

3.3 Fator gerador do ISSQN sobre serviços prestados pelos cartórios

Como já foi dito, a Lei Complementar nº 116/03 prevê, em seu artigo 1º, que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de sua lista anexa. Confira-se: “Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Por sua vez, o item 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 prevê a incidência do imposto municipal sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Da análise conjugada do artigo 1º e do item 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que os municípios estão autorizados a instituir e a cobrar o ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Para esta conclusão, adota-se como premissa a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, tema que se encontra em discussão no STF (CONSTANTINO, 2011).

Contudo, tendo em vista que a lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68 não previa a incidência do imposto municipal sobre os serviços ora tratados, só passou a ser possível a cobrança do ISSQN a partir da autorização da Lei Complementar 116/03 e do exercício seguinte ao da publicação da lei ordinária municipal³ que a tenha instituído (na maioria dos municípios, a partir de 2004), em decorrência dos princípios constitucionais da legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988) e da anterioridade (artigo 150, III, ‘b’, da Constituição Federal de 1988).

Uma vez demonstrado que os municípios estão autorizados, por lei complementar, a instituir e a cobrar o ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, importa destacar qual a base de cálculo que deverá ser adotada por estes entes para fins de cobrança do imposto.

³ A Lei Complementar nº 116/03 não instituiu a cobrança do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, mas apenas possibilitou aos municípios que o fizessem por meio de lei ordinária, uma vez que somente a esta cabe a instituição dos impostos previstos na Constituição Federal.

3.4 A base de calculo do ISSQN sobre serviços prestados por cartórios

Assim como ocorre com o fato gerador, cabe à lei complementar, como norma geral de Direito tributário, definir a base de cálculo para fins de incidência do ISSQN. A base de cálculo do ISSQN encontra-se regulada, atualmente, pela conjugação das disposições contidas no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 e no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Isso porque, a Lei Complementar nº 116/03 dispôs, em seu artigo 10, que está parcialmente revogado o Decreto-lei nº 406/68, especificamente os seus artigos 8º, 10, 11 e 12, permanecendo em vigor, portanto, as disposições contidas em seu artigo 9º, o qual trata justamente da base de cálculo do imposto. Confirma-se o teor do artigo 10 da Lei Complementar nº 116/03:

Art. 10 - Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Verifica-se, assim, que o artigo 9º consiste no único artigo significativo do Decreto-lei nº 406/68 que não foi revogado pela Lei Complementar nº 116/03 e, portanto, permanece em vigor para fins de definição da base de cálculo do ISSQN.

Não se operou a revogação nem do § 1º, nem do § 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406. Nem se operou a revogação expressa, nem a revogação tácita. A primeira, porque a revogação da Lei Complementar 56 não pode ser entendida como revogação de dispositivos do referido Decreto, e a segunda, porque não existe a apontada incompatibilidade entre seus referidos dispositivos e a Lei Complementar 116. (MACHADO, 2004, p. 229).

Tratando especificamente da base de cálculo, a Lei Complementar nº 116/03 prevê, em seu artigo 7º, como regra geral, que o preço do serviço deve ser utilizado como base de cálculo para fins de apuração do ISSQN.

No entanto, existem exceções à regra geral prevista no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03. Dentre estas exceções, encontra-se justamente o disposto no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, o qual prevê que o ISSQN deve ter base de cálculo distinta para os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, assim como para os serviços prestados por sociedades uniprofissionais:

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.

Conforme se observa, os preceitos contidos no artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 estabelecem uma diferenciação de carga tributária para os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal, na qual se considera como base de cálculo um valor determinado, independente do preço praticado por tais contribuintes para a prestação do serviço.

Portanto, o tratamento previsto pelo artigo 9º, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 406/68 deverá ser aplicado nas hipóteses em que haja um trabalho pessoal do próprio contribuinte, isto é, nas ocasiões em que se exija um grau elevado e específico de conhecimento por parte deste, onde haja a responsabilização pessoal pelo serviço prestado.

Ao fazer menção a trabalho pessoal do contribuinte – parece-nos – pretendeu a norma legal referir-se aos serviços que resultam de atividade intelectual, denotando certa criatividade de seu autor, que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade. (...) Se todo o trabalho envolve um esforço físico, alguns se distinguem por envolver também uma atividade criadora, de nível intelectual. Na noção de ‘trabalho pessoal’ está inserida a qualificação do que contém alguma coisa

além do mero esforço físico, qual seja a criação intelectual, a par da responsabilidade pessoal do seu ator (MACHADO, 2004, p. 146).

A distinção de tratamento relativa à base de cálculo do ISSQN estipulada para os contribuintes que prestam serviços na forma de trabalho pessoal (valor fixo) em relação àqueles que prestam serviços de forma empresarial (preço do serviço) foi o meio encontrado pelo legislador para garantir a aplicação do princípio da igualdade tributária (artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988).

Isso porque, naturalmente, os contribuintes que prestam serviços em caráter pessoal, de nível intelectual específico e com responsabilidade pessoal não se encontram na mesma situação que aqueles contribuintes que prestam serviços em atividade eminentemente empresarial, fundada basicamente no capital.

Entendemos que se harmoniza perfeitamente com a Constituição Federal o benefício da tributação fixa anual determinada nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68, sem ferir o princípio da isonomia, uma vez que beneficia os profissionais que prestam serviços de caráter pessoal. Trata-se, na verdade, não de uma distinção de classes, mas da natureza da prestação do serviço que envolve a pessoalidade, ou seja, o profissional que assume pessoalmente a responsabilidade pela prestação do serviço (MACHADO, 2004, p. 151).

O STF, por diversas vezes instado a se manifestar sobre a constitucionalidade do tratamento distinto conferido pelo artigo 9º, §1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68 aos prestadores de serviços pessoais, adotou entendimento no sentido de que estes dispositivos são constitucionais, pois visam justamente conferir tratamento desigual entre pessoas desiguais, respeitando, portanto, o princípio da igualdade tributária ⁴.

Diante de todo o exposto, conclui-se que, por força do disposto no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 e do artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, nas hipóteses em que os serviços forem prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte a base de cálculo do ISSQN deverá ser fixa, sem levar em consideração a importância paga a título de remuneração, enquanto que nos casos em que os serviços forem

⁴

Cf. STF, Recurso Especial E 237.689-6/RJ e Recurso Especial 236.604-7/PR.

prestados sob a forma empresarial, a base de cálculo do imposto municipal deverá ser o preço do serviço.

Note-se que a mencionada Lei Complementar n.º 116/2003 adota alíquota máxima de até 5%, estabelecendo como base de cálculo a receita bruta auferida em caso de pessoas jurídicas. No que tange às pessoas físicas que exercem trabalho pessoal a lei manteve 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, tendo em vista a vigência do Artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68.

O valor do repasse financeiro em favor dos notários, isto é, da parcela das taxas arrecadadas pelo Estado mas destinadas aos mesmos, ainda que por critério meramente contábil, constitui o preço do serviço, base de cálculo do ISSQN.

A Lei Complementar n. 116 trouxe anexa uma nova lista, procurando deslindar algumas dúvidas acerca da base de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. A lista anexa aponta como tributáveis, em seu item 21 e subitem 21.1., os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, o que tem gerado acirrada polêmica, ante a resistência dos notários e respectivas associações, à cobrança do ISS sobre suas atividades.

A matéria foi ação direta de inconstitucionalidade proposta pela ANOREG – Associação Nacional dos Notários e Registradores do Brasil junto ao STF. O Pretório Excelso definiu que é plenamente constitucional a incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registro⁵.

Em resumo, os que pretendiam qualificar a cobrança como inconstitucional afirmavam que os serviços são públicos, prestados sob regime de Direito público e remunerados por taxa, o que os colocaria sob o manto da imunidade tributária recíproca, ainda que delegados pelo Estado-membro a particular. A argumentação foi rechaçada pelo STF e encerrou do ponto de vista prático as discussões sobre a matéria, eis que a discussão foi proferida no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, com caráter vinculativo aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública - Constituição Federal, art. 102,§2º.

⁵ Cf. STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade. 3080.

É sabido que os Municípios pretendem cobrar, mensalmente, o ISS sobre o rendimento bruto dos cartórios, e não como pessoa física.

Há quem não concorda com a cobrança nestes moldes, ao argumento de que a tributação em face dos cartórios deve ser realizada na forma de trabalho pessoal, já que essa modalidade não foi revogada pela Lei Complementar 116/03 e é perfeitamente aplicável aos notários e registradores, tendo em vista a sua natureza jurídica. Sustentam ainda que em nosso ordenamento jurídico não existe a possibilidade de "bitributação", e sendo os notários e registradores - pessoa física - já sujeita a tributação do Imposto de Renda sobre seus rendimentos, não poderia suportar outro tributo, no caso o ISS, sobre essa mesma base de cálculo.

No entanto, a argumentação não se sustenta. Primeiro, porque o caso não envolve "bitributação", eis que as hipóteses de incidência do imposto de renda e do ISS são diversas. No primeiro, caso a tributação incide está associada à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda decorrente de capital, trabalho ou de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN). No segundo caso, o fato gerador é a prestação de serviços (LC 116/03).

Segundo, porque não há efetivamente trabalho pessoal, na acepção do art. 9º do Decreto-Lei 406/68. Define-se trabalho pessoal da seguinte forma: "[...] por trabalho pessoal do próprio contribuinte, entendemos o serviço (puro fornecimento de trabalho) prestado por pessoas físicas, em caráter de trabalho da própria pessoa, não atinge o serviço prestado por pessoas jurídicas e nem os realizados em caráter empresarial" (MORAES, 1984, p. 537).

De acordo com a definição, o trabalho pessoal apresenta as seguintes características:

a) deve estar associado ao "fornecimento de trabalho" e não às outras espécies de serviços. O conceito de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte abrange o serviço do médico, do engenheiro, do advogado, do artista (casos de fornecimento de trabalho), mas não pode abranger os serviços de locação de bens móveis, depósito, venda de bilhetes de loteria, hospedagem, etc.;

b) deve ser prestado por pessoa física. A pessoa jurídica não presta serviços sob a forma de trabalho pessoal, aquele em que a própria pessoa presta, pessoalmente, o serviço. Não será o trabalho fornecido por empresa, mas apenas o do profissional autônomo (parte destes). Se a lei desejasse atingir todos os profissionais autônomos, o legislador não teria dito "serviço sob a forma de trabalho pessoal";

c) ser prestado em caráter de “trabalho pessoal” e não empresarial. Se a pessoa se serve de capital e de pessoal, o serviço deixa de ser pessoal para ser da empresa. O contador presta serviço pessoal; o escritório de contabilidade não. O serviço terá caráter pessoal quando seja realizado diretamente pelo prestador do serviço, sem o auxílio profissional de outras pessoas, não sendo considerada a ajuda de quem não colabora na produção do trabalho (recepcionista em um consultório médico; encarregada da limpeza; etc.) Se a prestação de serviços é feita com a colaboração de terceiros ou de máquinas, ferramentas ou veículos, que impliquem na “produção de serviço”, o resultado do trabalho não será pessoal.

Decerto, não desenvolve trabalho pessoal aquele que o faz como empresário na forma do art. 966 do CC, que estabelece que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

No particular, merece ser destacado que:

Em relação especificamente às atividades de Registros Públicos, Cartórios e Notariais, não há como descartarmos a presença de todos os fatores de produção que caracterizam empresa, principalmente em se tratando de municípios de médio e grande porte, vejamos: Capital: Na manutenção da atividade dos “cartórios”, não há como não identificarmos a presença de Capital do Oficial do Tabelionato. Inovações na planta do cartório, no mobiliário, nos equipamentos (arquivos eletrônicos, por exemplo), e em comodidades diversas para o usuário, são escolhas do oficial e acarretam o dispêndio de capital. Mão de Obra: Inexiste estabelecimento de prestação de serviços de Registros Públicos, Cartórios e Notariais que opere sem uma completa equipe de profissionais realizando, diretamente, diversas atividades. Insumos: Os custos de manutenção dos serviços e as despesas de custeio dos “cartórios” (aquisição de papel, de selos, de carimbos, microfilmagem de documentos, encadernações de livros, café, água potável, energia elétrica, etc.) são todos custeados pelos oficiais. Tecnologia: A tecnologia pode ser identificada até mesmo na disposição da planta do cartório, na forma de atendimento, na inteligência do fornecimento dos serviços. Softwares complementares existentes nos cartórios também podem identificar a liberalidade dos oficiais tabeliães sobre a tecnologia/inteligência do oferecimento dos serviços (MANZANO, 2009, p. 01).

É fato público e notório que atuam nos cartórios de todo o país escreventes realizando as suas atividades fins. Até nos municípios menores, há utilização de mão-de-obra de terceiros e tecnologias de informação sofisticadas. Nas grandes cidades, o caráter empresarial da atividade é incontestável, nas exatas dimensões da regra do art. 966 do CC.

Alguns cartórios possuem dezenas de funcionários desenvolvendo atividades fins, com movimentação financeira bastante elevada.

Decerto, a realidade afasta qualquer pretensão no sentido de se equiparar os tabeliães e oficiais de registro àqueles que efetivamente desenvolvem trabalho pessoal, na esteira do art. 9º do Decreto-Lei 406/68.

4 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE OS CARTÓRIOS

4.1 Termo de início para a cobrança do imposto

Outra discussão é sobre a abrangência do início da cobrança, se esta se iniciava em 01.01/2004 ou a partir do lapso temporal previsto na CF/1988 no art. 150, III, “b” e “c”, ou seja, observando os princípios constitucionais da anterioridade (art.150, III, “b”, da CF/1988) e da noventena (introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003 – alínea “c” do inciso III do art.150 da CF/1988).

Determinados segmentos doutrinários defendem a tributação desde 1º de janeiro de 2004, independente de quando tenha sido publicada a lei municipal instituidora do item 21, bastando que tenha sido publicada em 2003.

Para essa corrente, quando a lei municipal foi publicada não havia ainda a regra da noventena (em vigor a partir de 31/12/2003, quando foi publicada a Emenda Constitucional nº. 42/2003), portanto, aquela não foi devida obediência à anterioridade nonagesimal.

Entretanto, dentro da visão legalista e minipialista temos que, não existiu *ato jurídico perfeito* que autorizasse a tributação sem a observância da noventena. É que o advento da EC nº. 42/2003 adiou a eficácia das legislações municipais. Melhor explicando e tomando como base a Lei nº. 5.077, de 29/12/2003 (do Município de Bauru), publicada em 30/12/2003, podemos concluir que tal legislação só adquiriria eficácia a partir de 01/01/2004; todavia, antes que tal fato ocorresse, surgiu a Emenda Constitucional nº. 42/2003 e adiou os seus efeitos por noventa dias. Não importa que a lei municipal tenha sido publicada antes da Emenda Constitucional; o que tem relevo é que aquela ainda não estava apta a produzir todos os seus efeitos e, por isso mesmo, não há que se falar em ato jurídico perfeito. Por conseguinte, foi atingida pela Emenda Constitucional nº. 42/2003, devendo obedecer ao prazo de noventa dias para regular tramitação.

4.2 Procedimentos de fiscalização

Pela complexidade da matéria e pelos anos de discussão no Judiciário, convém que a Fazenda Municipal celebre “acordo” com os cartórios para a quitação da dívida de ISS, sem a imposição de multas sancionarias.

Há legislações tributárias que prestigiam a “fiscalização pedagógica” ou “orientadora”, possibilitando ao contribuinte a regularização de suas pendências tributárias – inicialmente, numa primeira “visita”, sem a aplicação de penalidades propriamente ditas. Não havendo legislação que expressamente autorize tal procedimento para a Fiscalização, nada obsta que o agente político da Administração acorde com os cartórios o reconhecimento do ISS com juros, correção monetária e multa moratória, ou mesmo sem esta, no caso de pagamento da importância declarada e confirmada pelo Fisco Municipal, (art.138 CTN). No caso de parcelamento da dívida apurada, deve permanecer a multa moratória segundo entendimento do STF.

Diante desse índice se constata que o pior caminho é o auto de infração. Daí a necessidade de quebrar conceitos e tradições dentro dos setores de fiscalização, privilegiando a inteligência fiscal e deixando de lado as ações aleatórias.

4.3 Casos de ações individuais pendentes de julgamento

Imaginemos que haja liminar em mandado de segurança impetrado por um cartório contra a Prefeitura, ou mesmo sentença ou acórdão ainda não transitado em julgado. Em tais casos é possível a apuração de crédito tributário?

Não só é possível como deve o Fisco apurar e constituir o crédito tributário, sob pena de decadência, segundo entendimento pacificado do STJ. Aliás, a Lei Federal nº. 9.430/1996 (art.63) é expressa nesse sentido e, apesar de não ser uma norma geral de Direito tributário, mas específica para tributos da União, pode muito bem ser aplicada analogicamente à tributação municipal e estadual (art.108, I, CTN).

Portanto, as decisões judiciais ainda não transitadas em julgado não impedem a constituição do crédito tributário. Nesses casos, deve o Município notificar os cartórios acerca do crédito apurado, esclarecendo que o ato se destina apenas a impedir a ocorrência da decadência tributária e que o crédito somente será cobrado após a reversão da medida ou decisão judicial, não configurando, de modo algum, desobediência à decisão judicial.

O STJ já decidiu que a medida judicial não impede o lançamento do tributo discutido, já que não existem meios de interrupção da decadência, e que, se não lançado dentro de cinco anos, caducará.

Nesse sentido, assim pacificou a 1ª Seção do STJ no EDIV no Resp nº. 572.603, Relator Ministro Castro Meira, julgado em junho de 2005:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução, penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição de crédito tributário para prevenir a decadência do Direito de lançar (MAGIERI; MELO, 2008, p.156).

E a aplicação da multa moratória? Cabe no caso de tributo discutido em juízo com liminar ou sentença/acórdão ainda não transitado em julgado?

Não há norma geral disciplinando o assunto. Porém, entendemos que o Município deve recorrer à analogia e mais uma vez citamos e transcrevemos o art.63 da Lei nº. 9.430/1996:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houve sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art.151 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.§1º. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. §2º. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (MAGIERI; MELO, 2008, p.159)

Desse modo, a constituição do crédito de ISS compreenderá apenas o principal atualizado monetariamente e mais os juros de mora, afastando-se as multa moratórias ou sancionatórias decorrentes do descumprimento da obrigação principal.

Por fim, importante dizer que o prazo prescricional se iniciará a partir da publicação de decisão judicial que cassar a medida liminar que suspendeu a cobrança do imposto.

4.4 E as ações já transitadas em julgado?

Entendemos que cabe o ajuizamento de ação rescisória, com base no art.485, V, do CPC. Deve ser observado o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, que implica em flexibilização e relativização da coisa julgada nas relações jurídicas de duração continuada.

Segue, abaixo, ementa proferida na Reclamação nº. 2.600, julgada em 14/09/2006, pelo Plenário do STF, relator Ministro Cezar Peluso (matéria tributária, inclusive), que abarca tal exegese:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Julgamento. Sentença de mérito. Oponibilidade erga omnes e força vinculante. Efeito ex tunc. Ofensa à sua autoridade. Caracterização. Acórdão em sentido contrário, em ação rescisória. Prolação durante a vigência e nos termos de liminar expedida na ação direta de inconstitucionalidade. Irrelevância. Eficácia retroativa da decisão de mérito na Adin. Aplicação do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais. Liminar concedida em reclamação, para suspender os efeitos do acórdão impugnado. Agravo improvido. Voto vencido. Reputa-se ofensivo à autoridade de sentença de mérito proferida em ação direta de inconstitucionalidade, com efeito, ex tunc, o acórdão que, julgando improcedente ação rescisória, adotou entendimento contrário, ainda que na vigência e nos termos de liminar concedida na mesma ação direta de inconstitucionalidade (MAGIERI; MELO, 2008, p.160).

Dessa forma, a cobrança tributária poderá ser efetuada pelo Município, ainda que o contribuinte tenha obtido uma decisão judicial transitada em julgado.

Quanto ao prazo prescricional para o ajuizamento da ação rescisória, o tempo de dois anos, previsto no art.495 do CPC, deve ser relevado, uma vez que a decisão rescindenda está

em desconformidade com a Constituição Federal (com decisão *erga omnes* proferida pelo STF em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade). É exatamente neste ponto que entra em cena o princípio da “máxima efetividade das normas constitucionais”, e da retroatividade da decisão da Adin.

Ademais, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência em Resp. nº. 608.122, relator Ministro Teoria Albino Zavascki, julgado em 09/05/2001, pacificou o seguinte:

PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO RESCISÓRIA (CPC, ART.485, V) – MATÉRIA CONSTITUCIONAL – INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 343/STF – EXISTÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO DO STF, EM CONTROLE DIFUSO, EM SENTIDO CONTRÁRIO AO DA SENTENÇA RESCINDENDA.

Na interpretação do art.485, V, do Código de Processo Civil, que prevê a rescisão de sentença ‘que violar literal disposição de lei’ a jurisprudência do STJ e do STF sempre foi no sentido de que não é toda e qualquer violação á lei que pode comprometer a coisa julgada, dando ensejo à ação rescisória, mas apenas aquela especialmente qualificada.

2. Na esteira desse entendimento, editou-se a Súmula 343/STF, segundo a qual: ‘Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se teve baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais’.

3. Ocorre, porém, que a lei constitucional não é uma lei qualquer, mas a lei fundamental do sistema, na qual todas as demais assentam suas bases de validade e de legitimidade, e cuja guarda pela missão primeira do órgão máximo do Poder Judiciário, p Supremo Tribunal Federal (CF, art.102).

4. Por essa razão, a jurisprudência do STF emprega tratamento diferenciado à violação da lei em comum em relação à da norma constitucional, deixando de aplicar, relativamente a esta, o enunciado de sua Súmula 343, à consideração de quem, em matéria constitucional, não há que se cogitar de interpretação apenas razoável, mas sim de interpretação juridicamente correta.

5. Essa, portanto, a orientação a ser seguida nos casos de ação rescisória fundada no art.485, V, do CPC: em se tratando de norma constitucional, não se considera existente ‘violação a literal disposição de lei’, e, portanto, não se admite ação rescisória, quando ‘ a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais (Súmula 343). Todavia, esse enunciado não se aplica quando se trata de ‘texto’ constitucional.

6. A orientação revela duas preocupações fundamentais da Corte Suprema: a primeira, a de preservar, em qualquer circunstância, a supremacia da Constituição e sua aplicação uniforme a todos os destinatários; a segunda, a de preservar a sua autoridade de guardião da Constituição. Esses valores dos quais deve se lançar mão para solucionar os problemas atinentes à rescisão de julgados em matéria constitucional.

7. Assim sendo, concorre decisivamente para um tratamento diferenciado do que seja ‘literal violação’ a existência de precedente do STF, guardião da Constituição. Ele é que justifica, nas ações rescisórias, a substituição do parâmetro negativo da Súmula 343 por um parâmetro positivo, segundo o qual há violação à Constituição na sentença que, em matéria constitucional é contrária a pronunciamiento do STT. Precedente da 1ª Seção: ERESP 391.594/DF, Min. José Delgado, DJ de 30/05/2005.

8. No caso dos autos, a existência de precedente do STF, ainda que em controle difuso (RE 150.755-1-PE, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence), reconhecendo a constitucionalidade do art.28 da Lei nº. 7.738, de 09/03/1989, relativamente às empresas ‘exclusivamente prestadoras de serviços’ que anteriormente não foi aplicado sob a alegação de inconstitucionalidade, enseja, o cabimento da ação rescisória.

9. Embargos de divergências provido (*MAGIERI, MELO, 2008, p.166*).

Portanto, cabe ação rescisória para rever decisões contrárias ao entendimento de nossa Suprema Corte.

4.5 Livros e documentos importantes para a apreciação da fiscalização

Os cartórios possuem uma série de livros de controle de suas operações. No entanto, toda a sua movimentação pode ser apurada através do Livro Diário.

Outros documentos importantes: comprovantes dos repasses efetuados a outras entidades, pois também se chega aos valores recebidos pelos cartórios através desses repasses.

Importante salienta que tais livros e documentos são obrigatórios para os cartórios, sob pena de, até mesmo perderem a delegação em caso de sua não observância (art.31, V, da Lei nº. 8.935/1994). É o que reza o art.30 da Lei nº. 8.935/1994: “Art.30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: I- manter em ordem os livros, papéis e documentos de sua serventia, guardando-os em locais seguros.”

Importante ressaltar que não pode ser oposto aos Fiscos Municipais o disposto no art. 46 da Lei nº. 8.935/1994, que impediria a fiscalização de requisitar documentos dos cartórios:

“Art. 46. Os livros, fichas, documentos, papéis, microfilmes e sistemas de computação deverão permanecer sempre sob a guarda e responsabilidade do titular de serviço notarial ou de registro, que zelará por sua ordem, segurança e conservação. Parágrafo único. Se houver necessidade de ser periciado o exame deverá ocorrer na própria sede do serviço, em dia e hora adrede designados, com ciência do titular e autorização do juízo competente (*MAGIERI, MELO, 2008,, p.166*).

Com efeito, essa limitação ao exame não se aplica para a fiscalização tributária, conforme expressamente determina o art.195, *caput*, do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do Direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los (MAGIERI, MELO, 2008, p.166).

Nesse aspecto, vale transcrever as lições e Leandro Paulsen, in *Direito Tributário*, 10ª Ed. Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2008, p. 1.214-1.215, que trata do amplo acesso da fiscalização sobre os documentos do contribuinte, assim como distingue “atividade fiscalizatória” de “resultado da fiscalização”:

O art.195 do CTN estampa a obrigação inequívoca de qualquer pessoa jurídica de dar à fiscalização tributária amplo acesso aos registros contábeis, bem como às mercadorias e aos documentos respectivos. De fato, a obrigação do contribuinte de exhibir livros fiscais abrange também a obrigação de apresentar todos os documentos que lhe dão sustentação. Entendimento, diverso jogaria no vazio a norma, retirando-lhe toda a utilidade, o que contraria os princípios da hermenêutica.

Havendo negativa ou mera obstaculização por parte da pessoa sujeita à fiscalização, à exibição dos livros e documentos, pode o Fisco buscar, em Juízo, acesso aos mesmos. E tal acesso não está sujeito à existência e comprovação de qualquer suspeita de irregularidade. A verificação da documentação pode ser feita até mesmo para simples conferência de valores pagos pelo contribuinte relativamente a tributos sujeitos a lançamentos por homologação. (...). Jamais pode o contribuinte se furtar à fiscalização. Poderá, sim, opor-se aos efeitos de eventual lançamento que entenda ilegal. Ocorre, com frequência, uma confusão entre a atividade de fiscalização tributária e os seus efeitos. Contra aquela o contribuinte não pode se opor, tendo inclusive, o dever legal de facilitá-la; contra estes, têm abertas inúmeras vias, nas esferas administrativa e judicial, para deduzir seu eventual inconformismo (MAGIERI, MELO, 2008, p.174).

E se houver recusa de exibição de documentos? É impossível o arbitramento, nos termos do art.148 do CTN, caso a tributação se dê sobre o preço do serviço. Contudo, nem sempre é fácil arbitrar a base imponible do ISS para algumas atividades. Exatamente assim se mostra a atividade notarial e de registro, já que falta experiência aos fiscos municipais nesse ramo, principalmente porque tais serviços nunca foram tributados. Desarte podemos afirmar que o melhor caminho não é o arbitramento. Outras quatro soluções se apresentam na busca dos reais valores:

1- Instauração de processo administrativo junto à Corregedoria do Poder Judiciário, requerendo a intervenção desta para que os cartórios apresentem a sua documentação à Fazenda Municipal;

2 - Ação Cautelar de Exibição de Documento ou Coisa, nos termos dos arts. 844 e 845 do Código de Processo Civil;

3 - Ação ordinária de exibição de documentos, com pedido de multa diária por descumprimento, com base nos arts. 287, 461 e 461-A, do Código de Processo Civil;

4 - Solicitação de informações para a Receita Federal do Brasil (declaração de rendimentos), ou para as entidades contempladas com partes dos emolumentos.

Portanto, os Fiscos Municipais possuem alternativas para evitarem o (arriscado) arbitramento.

Por fim, o não atendimento à exigência fiscal, de modo injustificado, pelo contribuinte, ainda, poderá caracterizar a prática de crime contra a ordem tributária, definido pelo art.1º, V e parágrafo único, da Lei nº. 8.137/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V (*MAGIERI, MELO, 2998, p.180*).

4.6 Obrigações acessórias

Tendo em vista a peculiar natureza da atividade notarial e de registro, que apresentam inúmeras transações diárias e ao mesmo tempo um rígido controle das mesmas, conforme exigência da Corregedoria do Judiciário, a qual os cartórios estão vinculados (arts. 37 e 38 da Lei nº. 8.935/1994), é razoável que se estabeleça um regime especial de apuração do preço do serviço para tal atividade.

Por essas particularidades, pode-se dispensar os cartórios da emissão de nota fiscal de serviço, criando declaração específica de faturamento para eles (mensal, trimestral, semestral ou até anual).

Importante salientar que tal medida de forma alguma enfraquecerá o controle do Fisco, uma vez que os cartórios, como já dito anteriormente, apresentam (e são a apresentar) contabilidade regular.

Além do mais, o Fisco Municipal, ao apurar o ISS retroativo, terá base concreta poderá ser confrontada com a receita declarada a partir, instaurando procedimentos fiscalizatórios para os casos que apresentarem discrepâncias significativas.

Como pode ser criada a declaração sugerida? Somente através de lei? Não, a declaração de faturamento para os cartórios poderá ser criada por ato infralegal (decreto ou instrução normativa, nos termos do art.96 c/c art.113, § 2º, ambos do CTN).

Com efeito, as obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais) não precisam ser criadas através de lei, bastando que o sejam por meios de normas infralegais. Leandro Paulsen assim leciona em sua obra *Direito Tributário*, 10ª Ed. Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2008, p.880:

As obrigações acessórias (deveres instrumentais) não limitam a liberdade do contribuinte, tampouco operam ingerência sobre o seu patrimônio. Constituem deveres formais, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação. Não há, assim, a necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória. Os decretos que regulamentam cada tributo podem dispor sobre as respectivas obrigações acessórias. Além, disso é prerrogativa do sujeito ativo da relação jurídica tributária regulamentar as questões operacionais relativas ao tributo de que é credor. A 'legislação tributária', pois, tal como definida no art.96 do CTN, abrangendo os decretos e normas complementares, estabelece as obrigações acessórias. Eventual aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória é que dependerá de previsão legal específica, pois abarcada pela regra geral da legalidade (art.5º, inciso, II, da CF), além de referida expressamente no art. 97, V, *do CTN*. Nesse sentido, Resp nº. 724.779, julgado pela 1ª Turma do STJ, relator Ministro Luiz Fux (MAGIERI, MELO, 2008, p.185).

5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal estabelece que o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) é um imposto municipal. Por ter as mesmas atribuições de Estados e Municípios, o Distrito Federal tem competência para instituir o tributo e arrecadá-lo.

Os contribuintes do imposto são as empresas ou profissionais autônomos que prestam o serviço tributável, mas os municípios e o Distrito Federal podem atribuir às empresas ou indivíduos que tomam os serviços a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. A alíquota utilizada é variável de um município para outro. A alíquota utilizada é variável de um município para outro. A União, através da lei complementar citada, fixou alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para todos os serviços. A alíquota mínima é de 2% (dois por cento), conforme o artigo 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal.

O ISSQN tem como fato gerador a prestação (por empresa ou profissional autônomo) de serviços descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 (de 31 de julho de 2003), dentre eles a prestação de serviço cartorial e notarial, previsto no item 21- subitem 21.1 da lista de incidência.

O serviço notarial regulado por legislação sobre registros públicos federais e estaduais própria, mesmo por que isto decorre de expressa disposição constitucional e infraconstitucional.

Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, o que tem gerado acirrada polêmica, ante a resistência dos notários e respectivas associações, à cobrança do ISS sobre suas atividades.

O agente delegatário tem natureza privada na sua constituição, organização e funcionamento, contratando bens e pessoas e praticando atos particulares na administração do seu negócio, com vistas à bem desempenhar o serviço público que lhe foi cometido, fazendo ocorrer o fato gerado do ISS.

Não se trata de taxa (tributo) o valor despendido pelo Estado-membro para remunerar os serviços prestados, sob regime de delegação, pelos notários e registradores.

A remuneração assegurada pela Fazenda Pública Estadual aos notários, variável em razão da quantidade de atos por eles praticados, tem claramente natureza de preço público legalmente fixado. Fala-se em fixação legal, pois não há, propriamente, uma delegação contratual. O particular age, aqui, em colaboração com o Poder Público, por meio de um ato de investidura, que dá substância a uma espécie de delegação legalmente prevista. No termo de nomeação e de posse fica implicitamente outorgada a função pública e, também, o Direito de auferir lucro ou superávit com as atividades transferidas ao particular.

Logo, estamos diante de um preço público, já que não se trata de verbas estipendiais ou salariais. O fato é que tal remuneração, na parte repassada pelo Estado ou diretamente detida no caixa pelos notários e registradores, revela-se de caráter contratual ou quase-contratual, podendo ser classificada como tarifa ou preço público. Jamais, porém, como taxa (tributo). A taxa é a fonte de custeio desta remuneração, repassada financeira e orçamentariamente aos agentes delegatários como preço pago pelo Estado-membro na medida da parcela dos serviços públicos prestados à população. Dessa forma, a cobrança tributária poderá ser efetuada pelo Município.

Como decido pelo STF, é legítima a cobrança de ISS sobre os serviços notariais e de registro (ADIN 3089).

Por lado, a tributação deve obedecer os parâmetros da LC 116/2003, e não a disposição do Decreto-Lei 406/68, art. 9º. Não há trabalho pessoal, a ensejar a subsunção legal ao dispositivo.

Quanto à instituição da exação, o município deve adequar a sua legislação à Lei Complementar nº 116/03, com previsão de incidência do tributo sobre os serviços cartorários. Somente assim tornar-se-á exigível o gravame, obedecido o princípio da anterioridade comum e observada a espera nonagesimal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1946). **Emenda Constitucional 18/1965**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1969). **Emenda Constitucional 1/1969**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. **Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

COSTANTINO, Leandro. **O ISS e a Polêmica dos Cartórios.** <<http://www.webartigos.com>>. Acesso em: 07 abr. 2011.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciências das finanças.** 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1969.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado:** impostos e contribuições das empresas. São Paulo: Atlas, 2009.

FURTADO, Celso. **Formação Económica Do Brasil.** São Paulo: Editora Nacional, 1987.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: base de cálculo.** Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/13524>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03.** ISS – LC 116/03, São Paulo: Juruá e APET, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS Sobre Cartórios.** Bauru: Edipro, 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946.** 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1953.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços,** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário.** 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

SANTOS JÚNIOR. **Finanças Públicas, Orçamento Público e Direito Financeiro**. Recife: Livro Rápido, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SKIDMORE, Thomas. **Brasil: De Getúlio a Castelo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Rio de Janeiro: Renovar, 1995.