

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**BRUNO PALACI DA SILVEIRA  
VICTOR LUIZ ESTEVES RODRIGUES DA CRUZ**

**IMPACTO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE  
REGISTRO**

**VOLTA REDONDA**

**2017**

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**IMPACTO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE  
REGISTRO**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do UniFOA como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Aluno:  
Bruno Palaci da Silveira

Victor Luiz Esteves R. da Cruz

Orientador:  
Professor Doutor Igor de Abreu

**VOLTA REDONDA**

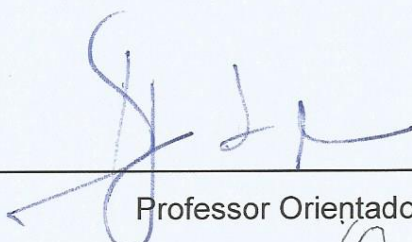
**2017**

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado IMPACTO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO elaborado por Bruno Palaci da Silveira e Victor Luiz Esteves Rodrigues da Cruz, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

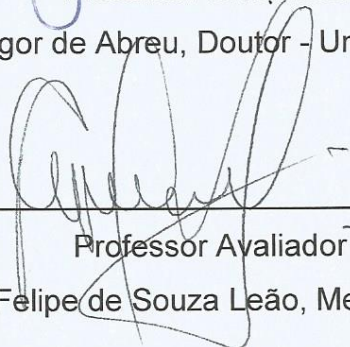
Aprovada em 10 de novembro de 2017.

Banca Avaliadora:



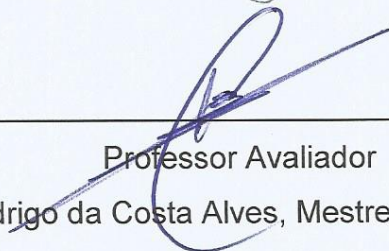
---

Professor Orientador  
Igor de Abreu, Doutor - UniFOA



---

Professor Avaliador  
Augusto Felipe de Souza Leão, Mestre - UniFOA



---

Professor Avaliador  
Rodrigo da Costa Alves, Mestre - UniFOA

“Aprender é única coisa que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.”

Leonardo da Vinci

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos primeiramente a Deus, que nos concedeu sabedoria. Também às nossas famílias e namoradas, que estiveram presentes nesses quatro anos de curso, e aos amigos e professores que nos auxiliaram durante a trajetória acadêmica. Por fim, agradecemos ao José Sebastião Viana, que sempre confiou no nosso potencial e nos incentivou.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Demonstração do Resultado do Exercício sem o ISSQN.....	24
Figura 2 – Demonstração do Resultado do Exercício com o ISSQN.....	25

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fato gerador in abstrato e in concreto para o ISSQN.....	14
Quadro 2 – Atribuições profissionais de registradores e tabeliães.....	18
Quadro 3 – Composição do preço do serviço prestado pelos cartórios.....	22

## **LISTA DE SIGLAS**

ISSQN – Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza

STF – Supremo Tribunal Federal

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CTN – Código Tributário Nacional

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CGJ – Corregedoria Geral de Justiça

## RESUMO

O presente trabalho procura analisar a legalidade, aplicabilidade e o impacto da tributação do ISSQN sobre os serviços dos cartórios. Para isso, define fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquotas do referido imposto. Avalia os serviços notariais e de registro quanto as características do serviço e a natureza dos emolumentos recebidos. Aborda a polêmica existente quanto a possibilidade dos cartórios se beneficiarem do §9º do Decreto-lei nº 406/68 que estabelece o recolhimento do imposto com alíquota fixa em favor das sociedades de profissionais de profissões regulamentadas, as mudanças ocorridas com a Lei Complementar 116/03 e a decisão do STF na ADIn 3.089. A abordagem alcança ainda os impactos causados aos cartórios no resultado do exercício e aos contribuintes no preço do serviço prestado.

Palavras-chave: ISSQN; serviços notariais e de registro; cartórios; impactos.

## **ABSTRACT**

The current work tries to analyze the legality, applicability and the impact of ISSQN (Services Tax of Any Kind) taxation over register offices services. Thereunto, it defines tax event, taxpayer, tax base and aliquots of mentioned tax. It does evaluates the notarial and registry services in terms of service characteristics and received fees nature. It approaches the current controversy in terms of register offices benefit from decree law number 406/68 I §9º that establishes the tax collection with fixed tax rate in favor of regulated professions professional societies, the changes occurred with Supplementary Bill of Law 116/03 and the decision of STF (Federal Supreme Court) in Direct Unconstitutionality Action number 3.089. The approach achieves yet the impacts caused to register offices in the financial year results and to taxpayers in the price of provided services.

Keywords: ISSQN; notarial and registry services; register offices; impacts

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	12
2.1 Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza .....	12
2.1.1 Previsão Constitucional .....	12
2.1.2 Fato gerador .....	13
2.1.3 Contribuinte .....	15
2.1.4 Base de cálculo .....	16
2.1.5 Alíquotas.....	17
2.2 Características dos serviços notarias e de registro .....	17
2.2.1 Formas de tributação.....	19
2.2.2 Natureza dos emolumentos.....	21
2.3 Impacto da Tributação.....	23
2.3.2 Impacto para os cartórios .....	23
3. METODOLOGIA .....	26
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27
5. REFERÊNCIAS .....	28

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo o estudo da incidência do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza), sobre os serviços prestados por cartórios, em conformidade com a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/03, o impacto causado sobre os preços cobrados pelos serviços prestados por essas serventias extrajudiciais, privadas, que têm a custódia de documentos e lhes dá fé pública, e a repercussão da tributação e oneração sobre o contribuinte.

Justifica-se dada a importância do tema sobre a vida das pessoas naturais e jurídicas, haja vista não ser nítida a aplicabilidade e a legalidade da cobrança do tributo em tela e, caso entendida legal e constitucional, a incidência do ISSQN sobre os serviços prestados por cartórios, afetaria diretamente o serviço, onerando o contribuinte de forma inescapável, dado o alto nível de burocratização do Estado, o que é confirmado pela dependência dessas serventias extrajudiciais.

Por haver uma grande discordância entre as entidades tributantes e tributadas, este problema se arrastou por anos. Sendo assim, é importante demonstrar a legalidade de tal tributação em detrimento ao consumidor do serviço. O contador, como um dos usuários dessa informação, precisa estar atualizado e convicto das suas decisões, para que todo o processo de recolhimento do tributo seja efetuado de forma correta e todas as obrigações acessórias feitas com exatidão. Além disso, o contador também trabalha para atenuar o ímpeto do fisco pela tributação e para encontrar soluções adequadas para que o contribuinte pague um valor justo e condizente com sua capacidade contributiva.

Este problema motiva a busca de resposta para as seguintes questões: a) a tributação destes serviços é legal?; b) caso seja, qual seria a maneira correta de tributar?; c) tendo em vista a legalidade e o método de tributação, qual é o impacto causado por ela para o cartório e para o consumidor do serviço?

O objetivo geral é analisar a legalidade, aplicabilidade e o impacto da tributação do ISSQN sobre os serviços dos cartórios.

E os objetivos específicos são: a) sob a luz da Lei Complementar 116/03 e da Constituição Federal de 1988, demonstrar a legalidade da tributação; b) constatada pois a incidência deste tributo, demonstrar qual seria a maneira correta de tributação; c) influência exercida pela tributação deste serviço no valor de mercado.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza

Os impostos são tratados no âmbito jurídico como sendo uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, completamente desvinculado de uma possível atuação estatal. Sendo assim, os impostos podem ser considerados uma *ramificação* do tributo que possui um caráter não vinculado, ou seja, não há nenhuma relação de troca ou utilidade entre o ente tributante (governo) e o ente tributado (contribuinte). Sob a luz da Constituição Federal, mais especificamente em seu art.145, inciso I, torna-se notória a relevância dos impostos dentro do sistema tributário nacional, vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;  
[...]

Como podemos observar acima, o texto constitucional delegou à união, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir a cobrança de impostos. Neste sentido, segundo o art.156, inciso III, do mesmo texto legal, compete aos municípios regulamentar e instituir impostos sobre a prestação de serviços, ocasião que dá origem ao ISSQN – imposto sobre serviço de qualquer natureza. Tal imposto exerce uma função predominantemente fiscal (não há nenhuma preocupação por parte do fisco senão a de arrecadar), e é tido como importante fonte de receita tributária para os cofres municipais.

#### 2.1.1 Previsão Constitucional

O fundamento validador do ISSQN encontra-se na Constituição da República Federativa do Brasil, que determina a regra básica do tributo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Conforme comando constitucional, a Lei Complementar 116/03 conferiu uniformidade à disciplina normativa do aludido imposto, fixando alíquotas máximas e mínimas e regulamentando a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais. É cediço que lei complementar não cria tributo, apenas atende aos mandamentos constitucionais que deverão ser obedecidos pelo legislador. Dessa forma, para que o imposto sobre serviços incida sobre determinada atividade, é necessário que haja lei municipal atualizada de acordo com a Lei Complementar 116/03.

Neste passo, e.g. a Lei Municipal nº 379, de 28 de novembro de 1997, “DISPÕE SOBRE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE BARRA DO PIRAI” e, obedecendo ao comando constitucional, estabelece:

Art. 1º. Esta Lei dispõe sobre o Código Tributário do Município, obedecidos os mandamentos oriundos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, de demais leis complementares, das resoluções do Senado Federal e da legislação estadual nos limites de sua respectiva competência.

Atendendo o comando do art. 2º do mesmo diploma legal, que institui os tributos de competência municipal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é tratado no Capítulo III, estabelecendo as hipóteses de incidência no art. 35, *verbis*:

Art. 35. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista seguinte, neste Município, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

### **2.1.2 Fato gerador**

De antemão, é preciso haver um entendimento que ao tratar-se de fato gerador, não é possível que o faça sem definir primeiramente obrigação tributária principal e acessória. De modo que, sob a luz do CTN, em seu art. 113, §1º, tem-se que a obrigação principal é oriunda da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o

pagamento de tributo. Neste sentido, o artigo em questão define em seu §2º obrigação acessória como sendo aquela proveniente da legislação tributária e tendo por objeto as prestações positivas ou negativas.

Por esse motivo, o legislador viu a necessidade de, nos arts. 114 e 115 do CTN, definir de maneira desmembrada o conceito de fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Tendo em vista as definições de fato gerador expressas pelo CTN, pode-se afirmar que o legislador gerou uma interpretação dúbia acerca do mencionado termo. Uma vez que a expressão foi utilizada para se referir tanto a hipóteses abstratas quanto à fatos concretos.

Nesse contexto, Ataliba (1973, p.51, apud SCHOUERI, 2013, p.479) entende que fato gerador pode ser considerado *in abstracto*, ou seja, momento em que há previsão legal para ocorrência do fato gerador e competência para gerar uma obrigação tributária, e *in concreto* que ocorre quando o fato se realiza, acontece. Assim, pode-se designar o fato gerador *in abstracto* por hipótese de incidência e *in concreto* por fato imponível, conforme demonstrado abaixo:

**Quadro 1 – Fato gerador in abstracto e in concreto para o ISSQN**

	<b>Fato gerador in abstracto</b>	<b>Fato gerador in concreto</b>
<b>ISSQN</b>	Prestação de serviços de qualquer natureza.	Momento em que o contribuinte executa concretamente a prestação do serviço, por exemplo, autenticação de documentos.

Fonte: adaptado pelos autores, de Schoueri (2013, p. 474)

Assim, entende-se que o fato gerador do tributo é a ocorrência que concretiza a hipótese de incidência e faz nascer a obrigação tributária trazendo à tona a exigência do respectivo ônus em detrimento ao contribuinte.

Deste modo, tendo em vista o fato gerador do tributo, aplicar-se-á seu conceito ao mecanismo do ISSQN, que conforme Mazza (2015, p. 432), atualmente o fato gerador do tributo é a prestação dos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar nº. 116/03.

Diante deste cenário, sendo os serviços notariais e de registro um item da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (item 21), pode-se afirmar que este atende a previsão legal (hipótese de incidência), e conseqüentemente, caso esta previsão seja concretizada no momento em que executar os serviços listados, ter-se-á o surgimento da obrigação principal tributária.

### **2.1.3 Contribuinte**

Considerando a definição de sujeito passivo dada pelo art. 121 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 5º da Lei Complementar nº 116, de 2003 diz que contribuinte é o prestador do serviço. Sendo assim, pode-se considerar a pessoa física do tabelião e do registrador como contribuinte da obrigação tributária oriunda dos serviços notariais e de registro, tendo em vista o fato de que apesar da serventia possuir um registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ ela não detém personalidade jurídica. Haja vista decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo:

“A ILEGITIMIDADE É PATENTE. Cartório, que é mera repartição administrativa, ou unidade de serviço, não tem, entre nós, personalidade jurídica, nem conseqüentemente capacidade de ser parte em processo, enquanto condição só recognoscível a seu titular, servidor público. Já se disse, ao propósito, que, em termos de imputabilidade e operabilidade jurídicas, tabelionato e cartorário é só a pessoa do Escrivão e vice-versa. (TJSP, AgIn 84.618, Rel. Des Cezar Peluzo; TJSP, Ag.41.675-1, Rel. Silva Ferreira, in RT 630/83 apud Mangieri e Melo, 2016 p. 45).

#### 2.1.4 Base de cálculo

A base de cálculo, ou base imponible, é definida com uma grandeza econômica expressa em valor monetário, sobre a qual se aplica uma alíquota para se calcular o valor devido. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2003 apud PEIXOTO e DINIZ, 2011, p. 978), dentro deste mecanismo, determina-se três funções para a base de cálculo, a saber: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”.

Neste sentido, pode-se afirmar que a base de cálculo é diretamente ligada à hipótese de incidência, pois não seria possível a ocorrência da primeira, sem que existisse, anteriormente, a concretização da segunda. Sendo assim, a base de cálculo torna-se a expressão numérica daquilo que será tributado, uma vez que esta tem por função quantificar o fato jurídico tributário.

Como regra, considera-se como base de cálculo do ISSQN o preço do serviço. O assunto é tratado pela Lei Complementar 116/03: “Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”. Cabendo, porém, a tributação do imposto com base em um outro parâmetro quando prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, previsto pelo Decreto-Lei nº 406/1968 em seu art. 9º, §1º:

Art. 9º

[...]

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

### 2.1.5 Alíquotas

Alíquota é o percentual ou valor fixo, previsto abstratamente em lei, que será aplicado para o cálculo do valor de um tributo. Tomando-se como base Machado (2010, p.143-144), ela pode ser classificada em específica ou em percentual. Quando específica, o valor do objeto tributado não é levado em consideração, mas apenas a sua quantidade. Já quando em percentual, diz-se alíquota “ad valorem”, isto é, sobre o valor. Outra forma de classificá-la é em alíquota fixa, que não se altera, permanecendo a mesma independentemente do valor da base de cálculo, ou em alíquota variável, que é aquela que se modifica de acordo com a base de cálculo.

Nos termos do §3º, I, do art. 156 da CF, as alíquotas máximas do ISSQN serão fixadas em lei complementar. Sendo assim, coube à Lei Complementar 116/03, em seu art. 8º, II, delimitar a alíquota máxima da prestação de serviços em 5% e, posteriormente, em 2016 à Lei Complementar 157, definir a alíquota mínima do referido imposto em 2%.

## 2.2 Características dos serviços notarias e de registro

Regulamentadas pela Lei Federal nº 8.935/1994, as atividades notariais e de registro tem suas características expressas nitidamente nos artigos 1º e 3º da mencionada lei, vejamos:

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

Art. 3º Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.

Deste modo, torna-se cediço o fato de que os serviços abordados neste item são de caráter profissional e executados por pessoas físicas devidamente qualificadas, de maneira que estes profissionais são “*dotados de fé pública*”, e

exercem atividades de cunho técnico e administrativo com o intuito de atender ao disposto no Art. 1º da Lei Federal supracitada, que menciona termos como: *publicidade, autenticidade, segurança, e eficácia*, termos estes, que incumbem o prestador de serviços notariais e de registro a ser uma extensão do estado, uma vez que estes serviços visam elevar o nível de segurança, garantia e respeito das relações jurídicas.

Destarte, a lei 8.935/1994 em seus arts. 1º e 3º, transpassa o quão relevante é a figura dos notários e titulares de registro no cenário jurídico nacional, visto que estes são tratados como particulares e exercem o papel de uma concessionária de serviços públicos. Porém, ao praticar um ato notarial, estes profissionais não representam o poder público, **mesmo executando atividades por este delegada**. O que justifica tal afirmação é o fato de que um estabelecimento notarial e de registro exerce, por conta própria, sua função, e tem o intuito de lucrar com a prática dos serviços que executa, portanto é responsável por qualquer obrigação proveniente deste negócio seja ela fiscal, trabalhista ou previdenciária.

Neste sentido, cabe salientar, que embora seja verídico o fato de os notários e registradores serem considerados entes públicos possuidores dos mesmos direitos e obrigações, ambos regidos pela Lei Federal 8.935/1994, há entre eles uma diferença entre as atribuições profissionais que lhes competem, são elas:

#### Quadro 2 – Atribuições profissionais de registradores e tabeliães

REGISTRADORES (Art. 6º Lei nº 8.935/1994)	TABELIÃES (Art. 7º Lei nº 8.935/1994)
I – formalizar juridicamente a vontade das partes; II – intervir nos atos e negócios jurídicos a que as partes devam ou queiram dar forma legal ou autenticidade, autorizando a redação ou redigindo os instrumentos adequados, conservando os originais e expedindo cópias fidedignas de seu conteúdo; III – autenticar fatos.	I - lavrar escrituras e procurações públicas; II - lavrar testamentos públicos e aprovar cerrados; III - lavrar atas notariais; IV - reconhecer firmas; V - autenticar cópias

Fonte: adaptado pelos autores, de Mangieri e Melo (2016, p.22)

### 2.2.1 Formas de tributação

Os serviços sujeitos à tributação pelo ISSQN se dividem em dois grupos, com características distintas:

- a) os prestados por um profissional habilitado e qualificado a desempenhar determinada função;
- b) os que não exigem pessoalidade na sua prestação, podendo ser desempenhados em caráter empresarial e por sociedades de capital.

Os serviços prestados pelos notários e oficiais de registro público se enquadram na primeira possibilidade, e isso fica explicitado pelo art. 236 da Constituição Federal:

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

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

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

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

Como pode-se notar, em seu §1º, o artigo mencionado anteriormente define que os notários e oficiais de registro responderão civil e criminalmente por seus atos. Sendo essa uma responsabilidade pessoal. No mesmo sentido, o §3º define que o ingresso na atividade notarial depende de concurso público de provas e títulos, requisitos técnicos que só podem ser preenchidos de forma pessoal.

Ainda se tratando da pessoalidade, a Lei nº 8935/1994, que regulamenta o art. 236 da Constituição Federal citado anteriormente, em seu art. 14, enumera requisitos pessoais para o exercício da atividade:

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.

Diante do exposto, pode-se analisar que existem duas formas de aplicabilidade do ISSQN, são elas:

- a) Tributação pelo preço do serviço prestado – Art. 7º da lei complementar 116/2003;
- b) Tributação por Valor Fixo – Regra do Artigo 9º, §1º do Decreto Lei 406/1968.

Na primeira forma de tributação, faz-se presente a “Regra geral” da incidência do ISSQN, ou seja, a base de cálculo do referido imposto será o preço dos serviços prestados. Porém, existem argumentos que tem o intuito considerar inaplicável esta maneira de tributação.

Considerando pois, o fato de que, face a Lei Complementar 116/2003, os titulares de serviços notariais e de registro são considerados como pessoa física, e conseqüentemente devem ser tributados pelo Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, tem-se um desacordo entre os entes tributantes, uma vez que para a Receita Federal os notários e registradores são tratados tributariamente como pessoa física (da mesma forma que outros profissionais liberais como : médicos, advogados etc...), enquanto por outro lado, os municípios aplicam aos titulares de serviços notariais e de registro o mesmo tratamento tributário direcionado às pessoas jurídicas.

Neste sentido, os emolumentos são tributados pelo IRPF e, portanto haveria uma bitributação caso estes fossem submetidos à tributação do ISSQN por parte dos municípios. Conforme exposto pelo Art. 3º da Lei federal 8.935/1994, se torna nítido o fato de que o notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador é reconhecido com profissional, ou seja, pessoa física, e portanto deveria ser considerado como tal no que diz respeito à incidência do ISSQN. Tal argumento se

faz valer ainda mais forte diante do exposto pelo artigo 9º, §1º do Decreto Lei 406/68.

Já na segunda forma de tributação, temos a regra do valor Fixo, que defende que a base de cálculo do ISSQN deve ser estabelecida por meio de alíquotas fixas em função dos serviços prestados. Mesmo a Lei complementar 116/2003, em seu o art. 8º, estipulando uma faixa de 2 a 5% e delegando aos municípios a aplicabilidade destas sobre a prestação de serviços, o fato de os serviços notariais e de registro terem caráter personalíssimo traz a conclusão de que estes deveriam ser tributados de maneira semelhante aos prestadores de serviços autônomos, conforme demonstrado por Guilherme Fanti (2011, apud PORTALUPPI, p.11-12) processo 61/04, da 3ª Vara da Comarca de Atibaia/SP, *verbis*:

[...] somente pode incidir é a tributação do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, não expressamente revogado pela nova Lei Complementar 116/2003. Vale dizer, o que se deve tributar é o trabalho pessoal do Tabelião ou Oficial de Registro, com regime especial de recolhimento (alíquota fixa em razão da natureza do serviço), mas não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço público prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. (...) Disso decorre que a Lei Complementar Municipal nº 412/2003, quando reproduz no artigo 63, item 20.01 (fls.95), a tributação pelo ISS dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, é legal e constitucional, contudo, sua interpretação deve ser outra, ou seja, no sentido de tributar apenas o trabalho pessoal do Tabelião ou Oficial de Registro (Delegado) com regime especial de recolhimento (alíquota fixa em razão da natureza do serviço). (...) Diante de todo exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o pedido, pois existe relação jurídico tributária entre as partes fixada pela recente Lei Complementar Federal nº 116/2003 e Lei Complementar Municipal nº 412/2003, contudo, a tributação deve ser entendida apenas 12 do trabalho pessoal daquele que responde pela delegação, sendo a base de cálculo aquela do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, e não aquela do percentual sobre o preço do serviço que fora fixada em 5% (fls. 98/99). Em consequência da errônea fixação da base de cálculo, transitada em julgado, expeça-se mandado de levantamento dos valores do tributo depositados.

### **2.2.2 Natureza dos emolumentos**

Os serviços notariais e de registro são serviços públicos específicos e divisíveis, isto é, pode-se determinar qual serviço está sendo prestado e quem está

sendo beneficiado por este serviço. Sendo assim, os emolumentos recolhidos têm característica de taxa ao preencherem os requisitos dos arts. 77 e 79, II e III do CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

[...]

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Ainda neste sentido, esses serviços não são passíveis de imposição tributária por meio de impostos, como evidenciado na CF no art. 145, §2º: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”. Porém, vale salientar que os cartórios apenas arrecadam os emolumentos, ficando para si próprios com uma parcela destes e repassando as demais parcelas para várias entidades, conforme demonstrado quadro abaixo:

**Quadro 3 – Composição do preço do serviço prestado pelos cartórios**

	<b>Emolumentos</b>	<b>Remunerações</b>
<b>Preço do Serviço</b>	Obrigação tributária cujo credor é o Estado-membro titular do serviço público. Os usuários tornam-se contribuintes de fato dessa taxa.	Preço do serviço que fica com o titular do cartório. Relação puramente administrativa e classificada como preço público.

Fonte: adaptado pelos autores, de Mangieri e Melo (2016, p.24)

Sendo assim, a parcela que pertence ao Governo Estadual (emolumentos) somente passa pelo caixa do cartório e, por ser uma taxa, sobre ela não pode haver incidência do ISSQN. Já a parcela que alcança apenas o fato administrativo (remunerações) pode ser base de cálculo para o referido imposto.

## 2.3 Impacto da Tributação

### 2.3.2 Impacto para os cartórios

Num primeiro momento, há de se pensar que os cartórios seriam onerados pela tributação pelo ISSQN. Porém, vê-se que isso não ocorre, tendo em vista que o valor do referido tributo é completamente repassado para o usuário final do serviço. Tal repasse foi autorizado no Provimento nº12/2016 pela Corregedoria Geral de Justiça do Rio de Janeiro (CGJ-RJ):

Art. 1º. A contar de 14/03/2016, os Serviços Extrajudiciais privatizados poderão acrescer aos valores dos emolumentos a parcela referente ao ISS, de acordo com o Inciso II do Art. 8º da Lei Estadual n.º 6.370/2012, acrescido pela Lei Estadual n.º 7.128/2015.

§1º. O acréscimo previsto no caput só poderá ocorrer quando o ISS incidir diretamente sobre o preço do serviço, sendo vedada sua cobrança nas hipóteses de recolhimento fixo.

Com isso, o usuário dos serviços notariais e de registro se torna o contribuinte de fato do imposto, isto é, aquele que suporta o ônus do ISSQN, enquanto o cartório tem somente a obrigação de fazer o recolhimento para os cofres municipais, isto é, o contribuinte de direito.

Para ilustrar a situação, pode-se utilizar parte da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Conforme destaca Ribeiro (2010, p. 406), a demonstração do resultado do exercício é um relatório contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operação da empresa. Os percentuais de cada fundo referente às custas judiciais foram determinados pela Portaria CGJ nº 2.683/2016. Para o caso em que não haveria ISSQN a pagar, tem-se a DRE abaixo:

**Figura 1 – Demonstração do Resultado do Exercício sem o ISSQN**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2017
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 300.000,00</b>
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 300.000,00
<b>(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</b>	<b>R\$ 90.000,00</b>
<b>(-) CUSTAS</b>	<b>R\$ 90.000,00</b>
FETJ -20%	R\$ 60.000,00
FUNDPERJ - 5%	R\$ 15.000,00
FUNPERJ - 5%	R\$ 15.000,00
<b>= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$ 210.000,00</b>
<b>(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>
CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	R\$ 30.000,00
<b>= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO</b>	<b>R\$ 180.000,00</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 10.000,00</b>
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	R\$ 10.000,00
<b>= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 170.000,00</b>

Fonte: elaborado pelos próprios autores

Como se vê, o resultado operacional líquido, para o caso hipotético, foi de R\$170.000,00 (cento e setenta mil reais).

No mesmo sentido, pode-se construir a Demonstração do Resultado do Exercício para o caso em que há ISSQN a pagar e o valor do preço do serviço é acrescido pelo reajuste autorizado pela CGJ como se observa na figura abaixo:

**Figura 2 – Demonstração do Resultado do Exercício com o ISSQN**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2017
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 310.500,00</b>
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 300.000,00
ACRÉSCIMO ISS	R\$ 10.500,00
<b>(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</b>	<b>R\$ 90.000,00</b>
<b>(-) CUSTAS</b>	<b>R\$ 90.000,00</b>
FETJ - 20%	R\$ 60.000,00
FUNDPERJ - 5%	R\$ 15.000,00
FUNPERJ - 5%	R\$ 15.000,00
<b>(-) IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</b>	<b>R\$ 10.500,00</b>
ISS - 5%	R\$ 10.500,00
<b>= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$ 210.000,00</b>
<b>(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>
CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	R\$ 30.000,00
<b>= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO</b>	<b>R\$ 180.000,00</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 10.000,00</b>
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	R\$ 10.000,00
<b>= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 170.000,00</b>

Fonte: elaborado pelos próprios autores

Para o cálculo das custas utiliza-se como base de cálculo o valor de R\$300.000,00 que é o valor da prestação de serviços. Já para o cálculo do ISSQN utiliza-se como base de cálculo o valor de R\$210.000,00 que se refere a prestação de serviços deduzidas as custas, que por serem taxas, não podem compor a base de cálculo de impostos.

Como observado, para o caso onde há incidência do ISSQN, o resultado operacional líquido continua sendo de R\$170.000,00 (cento e setenta mil reais). O mesmo valor observado para o caso mostrado anteriormente.

### **3. METODOLOGIA**

Na pesquisa em tela foi adotado o Método hipotético-dedutivo, que conforme ensina Lakatos e Marconi (2011, p.71) o método dedutivo parte de generalizações aceitas, do todo, de leis abrangentes, para casos concretos, partes da classe que já se encontram na generalização. Considerando-se o mundo existindo tal como é, sem a interferência do observador, apoiado no procedimento exploratório de revisão da literatura com base em textos publicados em livros, trabalhos acadêmicos e legislação, disponível em meio físico e digital.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do exposto, pode-se observar que as atividades notariais e de registro podem ser tributadas pelo ISSQN por estarem descritas no anexo da Lei Complementar 116/03, no entanto, por suas próprias características expressas em lei, o tabelionato é executado por pessoas físicas devidamente qualificadas, isto é, profissionais habilitados a desempenhar determinada função, o que torna essas atividades disciplinadas pelo Decreto Lei 406/68 e, portanto, tributadas por valor fixo.

Procurou-se mostrar como essas atividades podem ser analisadas sob óticas distintas e como dois dispositivos legais podem ocasionar interpretações divergentes sobre o mesmo assunto.

A pesquisa não objetivou, tampouco seria possível, o esgotamento do tema. Entretanto, procurou compreender a forma de tributação da atividade e qual o impacto dela para os cartórios e para a sociedade.

No que diz respeito ao impacto do ISSQN para os serviços notariais e de registro, pode-se perceber que as serventias não são afetadas diretamente por tal tributação, sendo o contribuinte o único prejudicado pelo aumento no preço dos serviços.

Tal fato foi evidenciado pelas duas demonstrações do resultado do exercício, cujo resultado operacional líquido em ambos os casos é o mesmo. Sendo assim, considera-se lícito (e menos oneroso para o consumidor de tais serviços) que a atividade notarial e de registro seja tributada por meio de valor fixo, conforme determina o art. 9º, §1º do Decreto Lei 406/68.

## 5. REFERÊNCIAS

BARRA DO PIRAÍ. Lei Municipal nº 379, de 28 de Novembro de 1997. **Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Barra do Piraí.** Disponível em <[http://www.barradopirai.rj.gov.br/portal/images/leis/geral/codigo\\_tributario\\_municipal.pdf](http://www.barradopirai.rj.gov.br/portal/images/leis/geral/codigo_tributario_municipal.pdf)>. Acesso em: 01 maio 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 abril 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto de Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 22 abril 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 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/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 07 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2008). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089-2.** Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>>. Acesso em: 22 abril 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrada. **Metodologia Científica.** 6ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre Cartórios**. 2 ed. São Paulo : Edipro, 2016.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PORTALUPPI, Elmer Giuliano. **Cobrança do ISSQN nas Atividades Notariais e Registrais: Infundável Controvérsia**.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIO DE JANEIRO. Corregedoria Geral da Justiça. Provimento nº 12/2016. **Regulamenta as alterações introduzidas a Lei 3.350/1999, pela Lei Estadual nº 7.128/2015 e altera a Portaria CGJ nº 4.593/2015, que atualizou as Tabelas de Emolumentos para o ano de 2016**. Disponível em <[http://www4.tjrj.jus.br/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=193011&integra=1](http://www4.tjrj.jus.br/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=193011&integra=1)>. Acesso em: 01 setembro 2017.

RIO DE JANEIRO. Corregedoria Geral da Justiça. Portaria nº 2.683/2016. Disponível em <[http://www4.tjrj.jus.br/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=198900&integra=1](http://www4.tjrj.jus.br/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=198900&integra=1)>. Acesso em: 05 setembro 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo : Saraiva, 2013.