

## O ISSQN SOBRE ATOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

### 1- INTRODUÇÃO

Após a declaração de constitucionalidade da Lei Complementar nº 116/2003 pelo STF, no julgamento da ADI 3089, os Municípios começaram a cobrar o ISSQN de notários e registradores.

Tal cobrança, no entanto, não é simples, mas envolve a discussão de diversas questões que não devem ficar sem resposta.

Pretende o presente artigo analisar tais questões, sugerindo a notários e registradores algumas medidas que visam a garantir a sobrevivência e a dignidade do exercício da função notarial e de registro.

### 2- DESENVOLVIMENTO

#### 2.1 – O ISSQN e sua incidência sobre atos “cartorários”

Nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição da República de 1988 – CR/88, “Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A CR/88 reservou “[...] à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (art. 146, inciso III, alínea “a”).

A Lei Complementar nº 116/2003, instituída em atendimento àquele preceito constitucional, enumera os fatos geradores do ISSQN, dentre os quais: “Serviços de registros públicos, cartorários e notariais” (item 21 da respectiva lista anexa).

A referida Lei Complementar, no que diz respeito à incidência sobre *serviços de registros públicos, cartorários e notariais* (item 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003), foi declarada constitucional pelo STF no julgamento da ADI 3089 – publicação no DJE 01/08/2008 – trânsito em julgado em 8/8/2008.

**EMENTA:** AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE.

Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a

tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados.

As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva.

A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados.

Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

Não mais cabe discussão, portanto, sobre a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços cartorários, mas restou para ser debatido qual será a base de cálculo do ISSQN. Para orientar tal debate, é preciso verificar o fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo do imposto ora analisado:

- fato gerador: a prestação dos serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (art. 155, II da CR/88).

- contribuinte: o prestador dos serviços listados na Lei Complementar nº 116/2003 (art. 5º da LC 116/2003);

- base de cálculo: A base de cálculo do imposto é o preço do serviço (art. 7º da LC nº 116/2003). Contudo, o Decreto-Lei nº 406/68, em seu art. 9º, § 1º, ressalva:

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

A norma inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionada pela Constituição da República de 1988 e não foi revogada com o advento da Lei Complementar nº 116/03. Sua aplicação a notários e registradores será detalhada no item 2.1.1.

A complexidade na análise do ISSQN se deve ao fato de que, como se trata de imposto municipal, a sua cobrança varia conforme a legislação de cada

Município, sendo preciso, portanto, examinar o tratamento legislativo dado aos serviços cartorários por cada Município.

Para que haja a cobrança do ISSQN sobre os serviços cartorários, não basta a previsão constante da Lei Complementar nº 116/2003, sendo preciso que lei municipal incorpore tal previsão. Se a legislação municipal não prevê a incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros, até que isso ocorra, o Município não pode cobrar o imposto de notários ou registradores.

Já no caso de Municípios que acrescentaram o item 21.01 da LC nº 116/2003 à sua lei tributária local, há duas situações distintas a serem analisadas, que serão detalhadas abaixo: **Municípios que adotam a incidência do ISSQN sobre o preço do serviço** e **Municípios que adotam a incidência do ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual**:

## **2.1 Municípios que adotam a incidência sobre o preço do serviço**

Nos Municípios que acrescentaram o item 21.01 da LC 116/2003 à legislação municipal, é possível questionar a incidência do ISSQN se tiver sido adotada como base de cálculo o valor do faturamento, uma vez que notários e registradores são pessoas físicas que atuam na forma de trabalho pessoal, como os demais profissionais autônomos, razão pela qual somente pode ser lançado o tributo mediante valores fixos e não sobre o total do seu faturamento. Os argumentos jurídicos para tanto serão relacionados no tópico 2.1.1.

Havendo a opção por discutir judicialmente a questão, caso não seja deferida liminar ou antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário, deve ser avaliada a possibilidade de ser feito depósito judicial.

No caso do depósito judicial, somente se considera suspensa a exigibilidade se o depósito for integral. Portanto, tem que ser observado o valor devido conforme a legislação municipal, bem como a data do pagamento do imposto (art. 151, II, do CTN). A suspensão da exigibilidade do tributo evita autuações e a incidência de multa e juros moratórios, bem como execuções fiscais. No entanto, o valor depositado judicialmente não pode ser abatido para fins de cálculo do imposto de renda, pois somente o efetivo pagamento pode ser considerado despesa para fins de imposto de renda (Lei nº 8.541/92, arts. 7º e 8º).

A importância de ajuizar a ação anteriormente à cobrança pelo Município está em que, dessa forma, mesmo no caso de depósito em atraso, a multa e os juros são menores, além do fato de que há tempo para agir conscienciosamente e não precipitadamente. É necessário tempo para contratar um bom advogado, analisar a legislação municipal, verificar a disponibilidade financeira ou angariar recursos para fazer o depósito judicial. Se o notário ou registrador optar por aguardar a citação na execução fiscal para só então atuar, pode ter seus bens penhorados.

Cabe esclarecer que o prazo para embargos à execução é de 30 dias contados do depósito ou da intimação da penhora – art. 16 da Lei 6.830/80 – LEF. É possível optar pela exceção de pré-executividade, que não está condicionada a depósito judicial, mas também não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Para a exceção de pré-executividade, não há previsão legal de prazo, mas, caso não seja interposta na primeira oportunidade cabível, o executado poderá ter seus bens penhorados. Além disso, na exceção somente cabe discussão sobre matéria de direito, não sobre matéria de fato, conforme Súmula 393 do STJ, segundo a qual: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” - DJe 07/10/2009.

### **2.1.1 Argumentos que fundamentam a impossibilidade dos emolumentos constituírem base de cálculo do ISSQN:**

#### **a) É inconstitucional que o Município dê tratamento de pessoa jurídica para fins de ISSQN ao notário ou ao registrador.**

Pela própria lógica que deve envolver o sistema jurídico, não é possível que notários e registradores ora sejam tributados como pessoa física (pela Receita Federal), ora como jurídica (pelo Município), sendo-lhes sempre aplicado o pior tratamento tributário, conforme a conveniência do ente tributante. Foi exatamente para evitar situações como essa que o artigo 146, III, “a”, da Constituição da República determinou que cabe a lei complementar federal estabelecer normas gerais para definição de contribuintes e base de cálculo de tributos. E a lei complementar federal já determinou que a tributação de notários e registradores deve ser feita na pessoa física.

De fato, a legislação federal dá tratamento de pessoa física aos titulares de serviços notariais e de registro, determinando que esse titular se sujeite ao imposto de renda da pessoa física – IRPF, no regime caixa, conforme Lei Federal nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º e 3º e seu § 4º; Decreto Federal nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 45, IV e art. 21, III, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 – IN SRF 15/2001.

O tratamento dado pela legislação federal a notários e registradores é idêntico àquele dado aos exemplos clássicos de profissionais liberais, como médicos, engenheiros e advogados, quanto aos quais não há dúvida sobre a aplicação da regra de cobrança prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68.

A legislação federal relativa ao imposto de renda observou o que determina a norma constante do art. 110 do CTN, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. O

notário e o registrador são pessoas físicas e como tais têm que ser tratados por todos os entes da federação.

**b) Como o IRPF já incide sobre os emolumentos, que constituem a renda de notários e registradores (art. 44 do CTN), haveria a vedada bitributação (incidência de dois impostos sobre a mesma base de cálculo) se fosse admitida a incidência do ISSQN sobre “o preço do serviço”.**

**c) Tratando-se de pessoa física que exerce a atividade na forma de trabalho pessoal, ainda que com a colaboração de auxiliares e escreventes, deve ser aplicado o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que estabelece:**

§ 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.

A norma inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionada pela Constituição da República de 1988 e não foi revogada com o advento da Lei Complementar nº 116/03.

Dessa forma, no caso de “trabalho pessoal do próprio contribuinte” a receita de emolumentos não pode ser utilizada como base de cálculo do ISSQN.

Notários e registradores prestam serviços sob a forma de trabalho pessoal, porque realizam serviços notariais e de registro, os quais, de acordo com o artigo 236, da Constituição da República, e artigos 3º e 14 da Lei nº 8.935/94, são de caráter privado por delegação do Poder Público. A delegação conferida pelo Estado é outorgada em caráter pessoal àquele notário ou registrador, sendo vedada sua alienação ou transferência – somente ele poderá exercer a atividade.

O fato de notários e registradores poderem contratar terceiros (auxiliares e escreventes) para auxiliá-los na prática da atividade, não é indicativo de atividade empresarial ou comercial, e tampouco retira do serviço a sua conotação de pessoalidade. Auxiliares e escreventes atuam em nome do notário ou registrador, tanto que os artigos 21 e 22, da Lei nº 8.935/94, determinam, respectivamente, a responsabilidade pessoal do titular do serviço pelo gerenciamento administrativo e financeiro, e a responsabilidade pessoal do titular pelos danos causados a terceiros, ainda que os danos tenham sido ocasionados por prepostos do oficial ou tabelião.

A prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal, ainda que suscetível de auxílio de terceiros, aliada à responsabilidade pessoal derivada da lei disciplinadora dos serviços notariais e de cartório, aponta para a correção da

incidência da regra de exação especial, inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 416/68.

Assim é que a tributação deve ser entendida apenas sobre o trabalho pessoal daquele que responde pela delegação e a cobrança do ISSQN de notários e registradores deve se dar da mesma forma feita para os demais profissionais autônomos e liberais: ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual (art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68).

### 2.1.2 Doutrina

A doutrina já vem esclarecendo que efetivamente a modalidade de tributação relativa ao ISSQN para notários e registradores somente pode ser aquela prevista no § 1º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, como ensina Aires F. Barreto:

[...] a opção por um ou outro regime pressupõe a análise de como esses serviços são prestados. Considere-se, inicialmente, o teor do art. 236 da Constituição: 'Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público'. A este acresça-se o disposto no art. 3º da Lei 8.935/94, *verbis*: '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' e o disposto no art. 22 dessa mesma Lei, relativo à responsabilidade personalíssima desses profissionais pelos danos que eles e seus prepostos possam causar a terceiros. Corroboram o caráter pessoal desses serviços, as normas relativas ao imposto sobre a renda e às contribuições sociais.

[...] diante disso, a interpretação entrelaçada e harmônica desses preceitos, acrescida do fato de que também o patrimônio (bens móveis e imóveis onde são prestados os serviços) pertence a esses profissionais isoladamente considerados, não integrando o patrimônio nem de cartórios nem de serventias conduz, indisputavelmente, a um só resultado: **a modalidade de tributação só pode ser aquela prevista no §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, qual seja a da prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.** (BARRETO, 2009, p. 402) – sem negritos no original.

### 2.1.3 Jurisprudência

Já há diversos julgados favoráveis à cobrança do ISSQN de notários e registradores nos termos fixados pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. A título de exemplo, são reproduzidas abaixo as ementas de alguns acórdãos:

a) TJMG - Processo nº 1.0701.09.276262-7/001(1) – julgado em 02/02/2010 – publicado em 10/03/2010 - Relator Des. Carreira Machado:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - RECOLHIMENTO DE ISSQN - SERVIÇOS CARTORÁRIOS - ALÍQUOTA FIXA. O tabelião ou oficial de REGISTRO prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. Recolhimento do imposto na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. (Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=701&ano=9&txt\\_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=701&ano=9&txt_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN) e serviços notariais e de registro&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>. Acesso em: 23 mai. 10.)

b) TJMG - Processo nº 1.0704.09.134225-0/001(1) – julgado em 23/02/2010 – publicado em 12/03/2010 - Relator Des. Belizário de Lacerda:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL. RECOLHIMENTO DE ISSQN. VALOR FIXO. -O recolhimento do ISSQN pelo cartório extrajudicial deve-se dar em valor fixo do serviço prestado e não englobadamente no valor genérico daqueles referidos serviços. (Disponível em: <[c\) TJMG - Processo nº 1.0105.09.320334-4/001\(1\) – julgado em 22/04/2010 – publicado em 05/05/2010 - Relator Des. Silas Vieira:](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=704&ano=9&txt_processo=134225&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>. Acesso em: 23 mai. 10.)</a></p></div><div data-bbox=)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL. RECOLHIMENTO DE ISSQN. VALOR FIXO. DECRETO-LEI Nº 406/68. CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS DE VEROSSIMILHANÇA. PERIGO DE LESÃO GRAVE E DE DIFÍCIL REPARAÇÃO. TUTELA CONCEDIDA. O recolhimento do ISSQN pelo cartório extrajudicial deve ocorrer em valor fixo do serviço prestado e não sobre o valor genérico, até o deslinde da ação declaratória. (Disponível em: <[d\) Tribunal de Justiça de São Paulo - Processo nº: 899.835.5/0-00 – Relatora Des. Beatriz Braga – antecipação de tutela deferida conforme publicação em 17 jun. 2009 e agravo de instrumento provido – publicação em 24.03.2010:](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/juris_resultado.jsp?numeroCNJ=&dvCNJ=&anoCNJ=&origemCNJ=&tipoTribunal=1&comrCodigo=0105&ano=09&txt_processo=320334&dv=4&complemento=001&acordaoEmenta=acordao&palavrasConsulta=&tipoFiltro=and&orderByData=0&relator=&dataInicial=&dataFinal=23%2F05%2F2010&resultPagina=10&dataAcordaoInicial=&dataAcordaoFinal=&captcha_text=25451&pesquisar=Pesquisar>. Acesso em: 23 mai. 10.)</a></p></div><div data-bbox=)

[...] concedo parcialmente a antecipação da tutela recursal para que a municipalidade se abstenha de cobrar ISSQN, tendo como base de cálculo o preço dos serviços nos termos do art. 7º, da Lei 14.865/2008, devendo o agravante, outrossim, recolher os valores nos termos do art. 9º, §1º, DL 406/68 c.c. art. 15,I, "a", Lei 13.701/2003, até o julgamento definitivo do presente recurso, bem como cumprir suas obrigações acessórias. Ressalte-se, ainda, que estas não se confundem com a obrigação principal e, conseqüentemente, a

suspensão da exigibilidade desta não implica na autorização para descumprimento daquelas. (Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

e) Tribunal de Justiça de São Paulo - Processo nº: 6569345000 – Rel. Des. Daniella Carla Russo Greco de Lemos, julgado em 07.08.2008, publicado em 12.08.2008:

EMENTA: 1. TRIBUTÁRIA - DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ISSQN - SERVIÇOS CARTORÁRIOS (registrais e notariais) - INCIDÊNCIA - ISS incidente sobre serviços prestados por notário e oficial de registro - Serviços delegados exercidos em caráter privado. Serviço de natureza pública, mas cuja prestação é privada. Precedente do E. Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade da exigência (ADI 3089/DF), julgada em 13/02/2008) - Base de cálculo do ISS - valor destinado ao oficial delegatário, excluídos os demais encargos, como, por exemplo, custas destinadas ao Estado e a órgão representativo. 2. O regime instituído pelo art. 9º do Decreto-lei nº 406/69 não foi revogado pelo art. 10, da lei Complementar nº 116/03. O tabelião ou oficial de registro prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. Recolhimento do imposto na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. 3. Recurso da Municipalidade provido para declarar constitucional a incidência do ISS sobre os serviços notariais. Recurso oficial provido para determinar o recolhimento do ISS na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/68. Sentença reformada. Ação julgada parcialmente procedente. (Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

## **2.2 Municípios que adotam a incidência do ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual:**

Naqueles municípios onde o ISSQN já é cobrado dos notários e registradores sobre valores fixos anuais (ou outra forma semelhante, levando em conta o previsto no § 1º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68), somente são cabíveis as seguintes atitudes:

a) **verificar se não ocorreu a decadência para lançar o imposto ou a prescrição do direito de cobrança** – o imposto tem que ser lançado no prazo decadencial de 5 anos a contar da data em que tenha ocorrido o fato gerador (art. 150, §4º, do CTN) e somente pode ser executado até 5 anos da data da constituição definitiva do crédito tributário, sob pena de prescrição (art. 174, do CTN);

b) **discutir o valor do ISSQN se o valor fixo for excessivo** - não se pode cobrar tributo com intuito de confisco ou que inviabilize a atividade - 150, IV, da CF/88. Há que ser considerado, inclusive, que notários e registradores, ao contrário dos demais prestadores de serviços, não podem repassar o valor do ISSQN deles cobrado para os usuários de seus serviços, já que a observância

da tabela estadual é obrigatória, de modo que a incidência do imposto, em valor excessivo, pode inviabilizar a atividade.

c) **conferir o conteúdo dos lançamentos, observando se foram feitos com acréscimos legais indevidos** – os lançamentos devem ser analisados detidamente, cabendo impugnação administrativa ou judicial para excluir parcelas indevidas.

### **3 A COBRANÇA DO ISSQN SOBRE O VALOR RELATIVO À COMPENSAÇÃO PELA PRÁTICA DE ATOS GRATUITOS**

Alguns Municípios vêm incluindo na base de cálculo do ISSQN o valor recebido a título de compensação pela prática de atos gratuitos.

Há dois argumentos que fundamentam a impossibilidade dessa cobrança:

a) **A base de cálculo para o serviço é zero, já que o ato é gratuito por determinação legal** - se o Município está cobrando sobre o “preço do serviço”, ignorando o fato de que notários e registradores exercem trabalho pessoal e deveriam ser tributados por meio de valor fixo ou base fixa, no caso dos atos gratuitos não existe preço do serviço: o ato é gratuito.

**b) O valor recebido a título de compensação pela prática de atos gratuitos é verba indenizatória.**

O art. 28, da Lei nº 8.935/94 (Lei dos Notários e Registradores - LNR), dispõe que:

Os Notários e Oficiais de Registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei. (sem negritos no original)

A Lei dos Notários e Registradores assim determinou para garantir a subsistência da atividade, desenvolvida em caráter privado, por delegação do Estado.

No entanto, em alguns casos, a lei entendeu por deferir gratuidade a atos praticados pelos Oficiais de Registro, tendo em vista sua importância social.

A título de exemplo, os Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais praticam diversos atos gratuitos por determinação legal, quais sejam: registros de nascimento e de óbito e suas primeiras certidões (que, em virtude da Lei Federal nº 9.534/97, passaram a ser gratuitos para qualquer pessoa); segundas vias de certidões, averbações e processos de habilitação para casamento, que são gratuitos para os declaradamente pobres; atos decorrentes de mandados judiciais em que tenha sido deferida a gratuidade da justiça.

Como tais atos representam a grande maioria daqueles praticados pelos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais, a fim de que não fosse comprometido o funcionamento desses serviços, a Lei Federal nº 10.169/2000 determinou, em seu art. 8º:

Art. 8º Os Estados e o Distrito Federal, no âmbito de sua competência, respeitado o prazo estabelecido no art. 9º desta Lei, estabelecerão forma de **compensação aos registradores civis das pessoas naturais pelos atos gratuitos**, por eles praticados, conforme estabelecido em lei federal.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não poderá gerar ônus para o Poder Público. (sem negritos no original)

Dando cumprimento ao disposto na norma legal supramencionada, o Estado de Minas Gerais, por meio da Lei Estadual nº 15.424/2004, art. 31, criou a compensação ao Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais<sup>1</sup> pelos atos gratuitos por ele praticados, em decorrência de lei, a ser entregue ao Oficial no mês seguinte à prática do ato, cumpridos certos requisitos (comprovação inequívoca da prática do ato e apresentação de declaração de pobreza, entre outros), **para indenizar o Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais pela perda desse direito ao recebimento integral dos emolumentos.**

**Art. 31.** Fica estabelecida, sem ônus para o Estado, a compensação ao Oficial do Registro Civil das Pessoas Naturais pelos atos gratuitos por ele praticados em decorrência de lei, conforme o disposto no art. 8º da Lei Federal nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, bem como a compensação pelos atos gratuitos praticados pelos registradores de imóveis em decorrência da aplicação da Lei nº 14.313, de 19 de junho de 2002.

Parágrafo único. A compensação de que trata o *caput* deste artigo será realizada com recursos provenientes do recolhimento de quantia equivalente a 5,66% (cinco vírgula sessenta e seis por cento) do valor dos emolumentos recebidos pelo Notário e pelo Registrador.

Para que fosse possível essa compensação, foi criado um fundo, formado por recolhimentos de quantia equivalente a 5,66% (cinco vírgula sessenta e seis por cento) do valor dos emolumentos recebidos por todos os Notários e Registradores do Estado.

Os valores da compensação variam conforme o ato praticado, sendo muito inferiores aos valores de tabela dos atos respectivos. Tome-se, por exemplo, as segundas vias de certidões de nascimento. O valor de tabela de cada segunda via em 2008 era de R\$ 22,82. No entanto, quando a pessoa que

---

<sup>1</sup> A partir de 08/01/2010, a Lei Estadual nº 15.424/2004 foi alterada para incluir compensação também aos registradores de imóveis pelos atos praticados em virtude da Lei nº 14.313/2002.

requisita a certidão era declaradamente pobre, nada era pago por ela. Em 2008 era entregue ao Registrador, no mês seguinte à prática do ato, a título de compensação, a importância de R\$ 9,00.

Os valores da compensação (que por isso mesmo é denominada “compensação”) não constituem renda ou acréscimo patrimonial a título oneroso. **A compensação recebida é apenas uma indenização pela perda do direito de receber os emolumentos integrais.**

Os Registradores tinham **o direito** de receber os **emolumentos integrais pelos atos por ela praticados** (como assegurado pelo 28 da Lei nº 8.935/1994) – **não os recebem em virtude de gratuidade concedida por lei** e, também em virtude de lei, no mês seguinte à prática dos atos, recebem a **compensação** pela prática dos atos gratuitos: trata-se, pois, de recomposição do patrimônio. Os Registradores são **indenizados pela perda do direito** de receber integralmente os emolumentos devidos. Não se trata de acréscimo patrimonial.

Sendo a compensação pelos atos gratuitos mera indenização e não renda ou acréscimo patrimonial, não pode constituir base de cálculo para o ISSQN (o que também se aplica para o Imposto de Renda).

**No entanto, para deixar de recolher o ISSQN sobre a compensação pela prática de atos gratuitos**, no caso da lei municipal prever a incidência sobre tal verba, deverá o Oficial de Registro **ajuizar ação judicial** (o mesmo se aplica para o Imposto de Renda).

Como a tese é nova, não há jurisprudência fixada sobre o tema. No âmbito estadual, o MM. Juiz da 2ª Vara de Feitos da Fazenda Pública Municipal, Flávio Batista Leite, ao deferir liminar em mandado de segurança, nos autos do processo nº 024.09.544.398-2, declarou que:

A compensação aos cartorários e notários não é remuneração, é reposição dos gastos que tiveram com os atos gratuitos que praticaram. Sua natureza é indenizatória, e não remuneratória. Como tal, não pode ser incluída na base de cálculo do ISS.

No âmbito federal não existe jurisprudência sobre a natureza indenizatória do valor recebido a título de compensação pela prática dos atos gratuitos, mas já existe posicionamento firme, inclusive no âmbito do STJ, sobre a não incidência de impostos sobre verbas indenizatórias:

Processo: REOMS 2006.34.00.006526-1/DF; REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA  
Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES  
Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA  
Publicação: 12/12/2008 e-DJF1 p.182

Data da Decisão: 11/03/2008

Decisão: A Turma, à unanimidade, deu parcial provimento à Remessa Oficial.

Ementa: TRIBUTÁRIO - FÉRIAS (UM TERÇO) - CONVERSÃO EM PECÚNIA - NATUREZA INDENIZATÓRIA - IMPOSTO DE RENDA - INADMISSIBILIDADE - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, SÚMULA Nº 125 - AUTORIDADE COATORA - DELEGADO DA RECEITA FEDERAL.

1 - A autoridade coatora em razão de retenção de Imposto de Renda na fonte é o Delegado da Receita Federal, que tem competência para sustar a retenção impugnada, não o agente pagador do rendimento, mero responsável tributário.

2 - Não sendo a conversão de férias em pecúnia por necessidade do serviço fato gerador de Imposto de Renda, mas, tão-somente, INDENIZAÇÃO por ter deixado o contribuinte de usufruir de direitos incorporados, anteriormente, ao seu patrimônio, ilídima a exigência desse tributo sobre o resultado pecuniário da aludida conversão. (Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 125.)

3 - Remessa Oficial provida em parte.

4 - Sentença reformada parcialmente.

#### 4 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELATIVAS AO ISSQN

Mesmo que seja acolhida a tese de que notário e registrador estão sujeitos à cobrança do ISSQN nos termos do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/2008, ou seja, cobrança por valor fixo ou base fixa, devem ser observadas as obrigações acessórias previstas em lei no âmbito municipal. No entanto, as obrigações acessórias criadas pelo Município têm que observar os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, não podem ser absurdas, excessivamente onerosas ou que inviabilizem do serviço.

Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2010) esclarece, sobre as obrigações acessórias, que há limites para a sua criação, quais sejam, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, bem como o respeito aos direitos fundamentais do cidadão:

**Os limites impostos à lei para a criação de obrigações acessórias com intuito de fiscalização são vinculados aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, assim como do respeito aos direitos fundamentais do cidadão.** Por outro lado, o princípio da eficiência, introduzido, constitucionalmente, pela E.C. n. 3/93 é imposição ao administrador público. (sem negritos no original)

Na mesma obra, ensina o doutrinador que:

Reza o artigo 113 do CTN que:  
“A obrigação tributária é principal ou acessória”

[...]

“§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[...]

O § 2º, claramente, determina que a obrigação acessória:

- 1) é decorrente da legislação tributária;
- 2) seu objeto são prestações positivas ou negativas;
- 3) no interesse da arrecadação e
- 4) no interesse da fiscalização de tributos.”

[...]

De rigor, antecipa, o CTN, o disposto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, assim redigido:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Pela respectiva disposição, cabe à fiscalização:

- a) conferir efetividade aos objetivos da política tributária imposta;
- b) identificando patrimônio;
- c) identificando renda;
- d) identificando atividades econômicas dos contribuintes;
- e) respeitando sempre os direitos individuais, nos termos da lei.

Como se percebe, o § 1º do artigo 145 da C.F. e os §§ 2º e 3º do artigo 113 do CTN, nitidamente, tornam a imposição tributária um dever do contribuinte podendo a fiscalização utilizar-se de seu próprio trabalho para exercer essa função e conformar o nível dos tributos a pagar.

[...]

Compreende-se, pois, a expressão "no interesse da fiscalização", vale dizer, transferem, constituinte e legislador complementar, obrigações administrativas próprias da Receita para os pagadores de tributos, com duplo intento, ou seja, facilitar sua ação, sem maiores ônus a fiscalização, assim como tornar menos tensa a própria vida do contribuinte, que não tem necessidade de ver inúmeros agentes fiscais atuando dentro da empresa para, por exemplo, emitir documentação fiscal.

Esta dupla e mútua facilidade implica responsabilidades, quais sejam, a de cumprimento do determinado em lei, tendo a obrigação formal e acessória de fazer ou não fazer a potencialidade de, no descumprimento, tornar-se obrigação principal .

O certo, todavia, é que, "no interesse da fiscalização", deve ser tal obrigação sempre adequada à necessidade de controle, razão pela qual, conforme às peculiaridades inerentes ao fato tributário, sua conformação e perfil podem variar.

**Desta forma, "o interesse da arrecadação e fiscalização" é o mote que leva ao tratamento legal, em nível constitucional e complementar, das obrigações acessórias.** (MARTINS, 2010) - sem negritos no original.

Se as obrigações acessórias somente podem ser impostas tendo como objetivo "o interesse da arrecadação e da fiscalização", cabe questionar que obrigações devem ser impostas pelos Municípios a notários e registradores.

Para tanto, é preciso observar que os delegados dos Serviços Notariais e de Registro já são detidamente fiscalizados pelo Poder Judiciário, nos termos do artigo 236, § 1º, da CR/88, e também pelo fisco estadual.

A Lei Federal nº 10.169/2000, que regula o § 2º do art. 236 da Constituição Federal, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, já estabelece a obrigatoriedade de emissão de recibo pelos notários e registradores, em seu art. 6º:

Art. 6º Os notários e os registradores darão recibo dos emolumentos percebidos, sem prejuízo da indicação definitiva e obrigatória dos respectivos valores à margem do documento entregue ao interessado, em conformidade com a tabela vigente ao tempo da prática do ato.

Em Minas Gerais, a Lei Estadual nº 15.424/2004 também prevê a obrigatoriedade do recibo, em seu art. 8º:

Art. 8º - O Notário e o Registrador fornecerão recibo circunstanciado dos emolumentos cobrados e cotarão os respectivos valores à margem do documento a ser entregue ao interessado.

Convém lembrar que, para aprimoramento do controle dos atos notariais e de registro em Minas Gerais, foi criado o selo de fiscalização, regulamentado no art. 28 da Lei Estadual nº 15.424/2004:

Art. 28 - A fiscalização judiciária relacionada com a prática dos atos notariais e de registro e o cumprimento, pelo Notário, Registrador e seus prepostos, das disposições e tabelas constantes no Anexo desta Lei será exercida pela Corregedoria-Geral de Justiça ou pelo Juiz de Direito Diretor do Foro, de ofício ou mediante requerimento do Ministério Público ou do interessado.

§ 1º - O selo de fiscalização, de uso obrigatório pelos serviços notariais e de registro, será apostado nos documentos e papéis expedidos ou submetidos a exame, quando da prática de seus atos.

§ 2º - O selo de fiscalização destina-se a servir como instrumento de fiscalização da prática dos atos notariais e de registro e proteger os interesses dos usuários e da Fazenda Pública.

§ 3º - A utilização do selo de fiscalização será disciplinada por ato normativo conjunto da Secretaria de Estado de Fazenda e da Corregedoria-Geral de Justiça, que controlará, diretamente ou mediante contrato, sua confecção, aquisição, armazenagem, transporte e distribuição.

§ 4º - O selo de fiscalização conterà requisitos de segurança que impeçam sua falsificação e adulteração, e seu valor de aquisição será deduzido do montante a recolher a título de fiscalização judiciária de seus atos.

§ 5º - Poderá ser exigida a utilização de selo de série e cor diferenciadas, ou outro critério de diferenciação, para o ato notarial e de registro em razão de sua natureza, espécie, valor ou faixa de valores, bem como do valor ou faixa de valores da respectiva Taxa de Fiscalização Judiciária. – sem negritos no original.

Além do recibo, expedido e entregue ao usuário em todos os atos pagos, e do selo de fiscalização, existe ainda, como instrumento de fiscalização e controle, a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária (DAP), enviada mensalmente à Corregedoria de Justiça, à Secretaria do Estado da Fazenda e ao RECIVIL, instituída pela PORTARIA CONJUNTA SEF/MG – TJMG Nº 001, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004, que estabeleceu, em seu artigo 1º:

Art.1º Fica instituída a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TF, conforme Anexo Único desta Portaria Conjunta, destinada a informar o resumo mensal.

I – da arrecadação da Taxa de Fiscalização Judiciária, de que trata o art. 2º da Lei nº 13.438, de 30 de dezembro de 1999;

II – da arrecadação dos depósitos de que trata a Portaria Conjunta nº 11, de 4 de julho de 2001, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais;

III – a movimentação dos selos de fiscalização de que trata o § 1º do art. 26 da Lei 12.727, de 30 de dezembro de 1997, com redação dada pela Lei nº 13.438, de 30 de dezembro de 1999;

IV – a discriminação dos atos praticados pelos Serviços Notariais e de Registro do Estado de Minas Gerais, conforme sua codificação.

Assim, já há uma declaração, criada por lei e específica para os serviços notariais e de registro, da qual consta a discriminação de todos os atos praticados, portanto, suficiente para qualquer fiscalização.

Em resumo, já existem os seguintes instrumentos de controle dos atos praticados por notários e registradores:

a) Lei Federal nº 10.169/2000, art. 6º - obrigatoriedade de emissão de recibo pelos notários e registradores.

b) Lei Estadual nº 15.424/2004, art. 8º e 28 - obrigatoriedade do recibo e do selo de fiscalização.

c) PORTARIA CONJUNTA SEF/MG – TJMG Nº 001, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004 – art. 1º - Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TF enviada mensalmente à Corregedoria de Justiça, à Secretaria do Estado da Fazenda e ao RECIVIL.

Agora alguns Municípios estão criando novas obrigações acessórias: notas fiscais e a DES - Declaração Eletrônica de Serviços.

Ocorre que nunca antes foi exigido de notários e registradores que possuíssem notas fiscais ou que as expedissem para os atos praticados. Aliás, é possível imaginar o **verdadeiro caos** que haveria nos Cartórios se fosse necessário expedir uma nota fiscal **para cada um dos atos que praticados**, as filas que isso geraria e o descontentamento do usuário com essa perda de tempo - inútil, aliás, já que o usuário, repita-se, **JÁ LEVA O RECIBO**, sendo os valores cotados também no documento a ele entregue. Também nunca foi exigido que os titulares dos Serviços Notariais e de Registro se submetessem à DES - Declaração Eletrônica de Serviços ou que a emitissem, mesmo porque já existe a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TF.

Não há dúvida, portanto, que os atuais instrumentos de controle, **CRIADOS POR LEI, ESPECÍFICOS PARA OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO**, já são suficientes para que o Município possa vir a apurar o ISSQN eventualmente incidente sobre o preço dos serviços prestados.

É preciso que a realidade dos Serviços Notariais e de Registro seja observada, para que não sejam criados e exigidos novos instrumentos de controle: **burocráticos e inúteis** - que somente levarão à perda de tempo do usuário e do prestador de serviços notariais e de registro, **SEM NENHUM BENEFÍCIO ADICIONAL PARA O MUNICÍPIO, sob pena de serem infringidos os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, bem como o respeito aos direitos fundamentais do cidadão** .

Cabe ainda constatar que **é INCONSTITUCIONAL que o Município, sem participação do Poder Judiciário, a quem cabe, por determinação constitucional (parágrafo 1º, do artigo 236 da CR/88), a fiscalização e o controle dos Serviços Notariais e de Registro, venha estabelecer obrigações para os delegados de tais Serviços**.

A respeito do tema, decisão da Corregedoria de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no sentido de que os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibir os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (artigo 236, § 1º da CF):

DIÁRIO OFICIAL DO PODER JUDICIÁRIO - ESTADO DO RIO DE JANEIRO - Ano 1 - nº 129/2009 Caderno I – Administrativo

Data de Disponibilização: quarta-feira, 18/3/2009

DECISÃO - Acolho o parecer dos ilustres Juízes de Direito Auxiliares desta Corregedoria Geral da Justiça, para, por seus próprios fundamentos, que adoto como fundamentação para decisão, reconsiderar as decisões de fls.119 e 144, para que fique esclarecido que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro se posiciona da seguinte forma:

1. Os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibirem os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (artigo

236, § 1º da CF), através da Corregedoria Geral da Justiça (arts. 17, §3º, 40 e 42 do CODJERJ);

2. É inviável a cobrança concomitante, dos serviços notariais e de registro, das Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, se não aplicada a inteligência do artigo 9º, §1º, do Decreto Lei nº 406/68. Assim, para o caso específico dos notários e registradores, o ISSQN deverá ser calculado por meio de valor fixo sobre a pessoa física do delegatário.

Publique-se, intime-se e após archive-se.

Em 12 de março de 2009.

Desembargador ROBERTO WIDER- Corregedor-Geral da Justiça

(Fonte: Portal TJ RJ, Diário da Justiça Eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, 19/03/2009)

## **5 DA INEXISTÊNCIA DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA QUANDO HÁ MUDANÇA NA TITULARIDADE DO CARTÓRIO**

Não há sucessão tributária no caso de mudança na titularidade do cartório - a responsabilidade é pessoal daquele que devia o tributo.

Os argumentos que sustentam essa afirmação são os seguintes:

1 - há aquisição originária<sup>2</sup> de direito quando um novo titular assume o cartório - quando há concurso para a titularidade de um cartório extrajudicial, antes da nova outorga, o Estado recebe de volta a delegação do titular anterior ou do interino. Somente então nova delegação é feita ao concursado, de forma originária, sem qualquer vínculo com a delegação anterior: não há transferência de direitos que antes pertenceram a outrem. Isso ocorre porque o verdadeiro senhor dos serviços é o Estado, que o delega, provisoriamente, ao particular. A delegação do serviço público não se transmite porque não está no comércio.

2 – o notário ou registrador são pessoas físicas, não são empresas. O novo notário ou registrador não tem transferida para si uma empresa.

3 – a Lei nº 8.935/94, art. 21, é expressa ao estabelecer a responsabilidade pessoal e exclusiva daquele que exerce a titularidade, no período durante o qual a exerce. (BRASIL, 1994)

O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de examinar a responsabilidade civil do notário e registrador, concluindo que:

---

<sup>2</sup> O doutrinador Caio Mário da Silva Pereira ensina que a aquisição originária de um direito ocorre quando há coincidência com o fenômeno do nascimento: a relação jurídica surge pela primeira vez no atual titular do direito. Já a aquisição derivada ocorre quando o direito que se adquire já pertencera antes a outrem, passando ao atual titular por meio de sub-rogação de faculdades. A importância dessa distinção está no fato de que, quando se discute a validade de um direito, sendo originária a aquisição, o problema se restringe à investigação do fato da aquisição, não sendo cogitada fase anterior ao instante em que a relação jurídica surgiu para o titular. (PEREIRA, 2004, p. 461-464)

Inquestionável que **a responsabilidade é pessoal do titular da serventia**. Esta não possui personalidade jurídica. Assim, o titular (pessoa física) responde pelos danos causados a terceiro por ato seu ou de seus prepostos. Desta maneira, **não pode o sucessor responder por atos ilícitos praticados pelo sucedido** (BRASIL, 2005) – sem negritos no original.

## 6 CONCLUSÃO

Examinando todo o exposto, é possível concluir que:

1- o ISSQN é devido por notários e registradores, tendo em vista declaração do STF na ADI nº ADI 3089. No entanto, a base de cálculo do ISSQN não deve ser o preço do serviço. A modalidade de tributação a ser aplicada a notários e registradores somente pode ser aquela prevista no §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, qual seja a da prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, de modo que o imposto deve ser 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- Se o Município adotar como base de cálculo o preço do serviço, notários e registradores devem analisar a opção da discussão judicial, pedindo liminar ou tutela antecipada, ou, no caso de indeferimento, fazer depósito judicial do montante discutido, para evitar multas e juros, bem como a execução fiscal.

3- No caso dos Municípios que já adotam a incidência do ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual, deve ser verificado se o valor não está sendo cobrando incorretamente ou se não é excessivo.

4- Deve ser discutida judicialmente a cobrança do ISSQN sobre o valor relativo à compensação pela prática de atos gratuitos, seja por se tratar de ato gratuito, não havendo preço do serviço, seja por se tratar de verba indenizatória.

5- As obrigações acessórias constantes de lei municipal devem ser observadas por notários e registradores, mas, se não ferirem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da não onerosidade excessiva, devem ser objeto de discussão judicial.

6- Não há sucessão tributária entre o antigo e o novo titular.

Conclui-se, por fim, que o ISSQN é hoje um dos maiores problemas existentes para notários e registradores e que não deve ser desconsiderado, sob pena das atividades desses profissionais se tornarem inviáveis e de seus bens particulares serem atingidos. No entanto, há um único aspecto positivo desse problema: ao tratar de forma idêntica notários e registradores de todas as especialidades, cria a necessidade do encontro, do debate e poderá gerar a

união de todos em torno de um objetivo comum, qual seja, a sobrevivência e a dignidade do exercício da função notarial e de registro.

## 7 BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei; 3ª ed, São Paulo: Dialética, 2009, pág. 402.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 406*, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

BRASIL. *Lei Federal n. 7.713*, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, p. 25283, 23 dez. 1988b.

BRASIL. *Lei Federal n. 8.935*, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. Diário Oficial da União, Brasília, p. 17500, 21 nov. 1994.

BRASIL. Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1. REGIÃO. REOMS 2006.34.00.006526-1/DF; REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. e-DJF1, 12/12/2008, p.182.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 443467/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Castro Filho, julgado em 05/05/2005.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n. 3089/DF. Min. Rel. Carlos Britto, julgado em 13.02.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 23 mai. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas: direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1063, 30 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto.asp?id=688>>. Acesso em: 23 maio 2010.

MINAS GERAIS. *Lei Estadual n. 15.424*, de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a fixação, a contagem, a cobrança e o pagamento de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, o recolhimento da Taxa de Fiscalização Judiciária e a compensação dos atos

sujeitos à gratuidade estabelecida em lei federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº 1.0701.09.276262-7/001(1) – julgado em 02/02/2010 – publicado em 10/03/2010 - Relator Des. Carreira Machado. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=701&ano=9&txt\\_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN e serviços notariais e de registro&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=701&ano=9&txt_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN e serviços notariais e de registro&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>)>. Acesso em: 23 mai. 10.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA - Processo nº 1.0704.09.134225-0/001(1) – julgado em 23/02/2010 – publicado em 12/03/2010 - Relator Des. Belizário de Lacerda. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=704&ano=9&txt\\_processo=134225&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=704&ano=9&txt_processo=134225&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>)>. Acesso em: 23 mai. 10.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA - Processo nº 1.0105.09.320334-4/001(1) – julgado em 22/04/2010 – publicado em 05/05/2010 - Relator Des. Silas Vieira. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/juris\\_resultado.jsp?numeroCNJ=&dvCNJ=&anoCNJ=&origemCNJ=&tipoTribunal=1&comrCodigo=0105&ano=09&txt\\_processo=320334&dv=4&complemento=001&acordaoEmenta=acordao&palavrasConsulta=&tipoFiltro=and&orderByData=0&relator=&dataInicial=&dataFinal=23%2F05%2F2010&resultPagina=10&dataAcordaoInicial=&dataAcordaoFinal=&captcha\\_text=25451&pesquisar=Pesquisar>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/juris_resultado.jsp?numeroCNJ=&dvCNJ=&anoCNJ=&origemCNJ=&tipoTribunal=1&comrCodigo=0105&ano=09&txt_processo=320334&dv=4&complemento=001&acordaoEmenta=acordao&palavrasConsulta=&tipoFiltro=and&orderByData=0&relator=&dataInicial=&dataFinal=23%2F05%2F2010&resultPagina=10&dataAcordaoInicial=&dataAcordaoFinal=&captcha_text=25451&pesquisar=Pesquisar>)>. Acesso em: 23 mai. 10.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 1.

RIO DE JANEIRO. Decisão da Corregedoria Geral de Justiça. Diário da Justiça Eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, 19 março 2009.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº: 899.835.5/0-00 – Relatora Des. Beatriz Braga – antecipação de tutela deferida conforme publicação em 17 jun. 2009 e agravo de instrumento provido – publicação em 24.03.2010. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº: 6569345000 – Rel. Des. Daniella Carla Russo Greco de Lemos, julgado em 07.08.2008, publicado em 12.08.2008. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Instrução normativa SRF n. 15*, de 6 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência

do imposto de renda das pessoas físicas. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 26 mai. 2009.

SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: