

## DOCTRINA

### Inconstitucionalidade do ISS sobre serviços notariais e registrais

Dr. Fernando Neto Botelho\*

#### Introdução

Acaba de ser sancionada e de entrar em vigor a Lei Complementar Federal 116, publicada no *DOU* do dia 1º/agosto/2003.

A introdução da LC 116 no cenário jurídico brasileiro, norma especial que é - com porte e natureza de lei complementar-tributária -, institui nova disciplina, nacional-unificada, para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, tendo sido por ela revogado, no que diz respeito à sua anterior normatização, o tratamento do imposto até agora constante das disposições do Dec.-lei 406/68.

Mais do que reescrever disciplinadores técnicos da exação municipal quanto ao ISS, a nova LC 116 adiciona, à antiga "lista" de serviços tributáveis, uma inovadora centena de atividades humano-sociais que, agora sujeitas ao alcance da nova incidência, irão submeter-se a inédita tributação por iniciativa municipal.

A ampliada projeção decidida pelo legislador complementar federal, que permite o alargamento da exação com considerável acréscimo da base tributável pelos municípios, requer comedimento de análise, a permitir aferição sobre se a inserção de tantas atividades no âmbito do alcance do ISS estará respeitando, e não agredindo, limites constitucionais superiores, impostos ao poder genérico de tributar, e particularmente definidos para o cumprimento da exação municipal.

Somente colação segura do alcance da nova norma infraconstitucional, frente aos lindes sistematizados na Carta da República para o exercício de competência tributária válida, poderá permitir tenha êxito, relativamente ao rol das novas atividades consideradas formal e materialmente tributáveis pelo novo ISS, o intuito arrecadatório reinante na edição da LC 116.

No caso dos serviços que constituem tema específico desta abordagem (os "serviços notariais e de registro" - tratados no *caput* do art. 236/CF), não andou bem, visivelmente, a novel inspiração.

Em seu remissivo art. 1º, essencializado pelo item 21 do anexo que contém sua "Lista de Serviços", a LC 116 define, como fato gerador do novo Imposto Sobre Serviços-ISS, os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais".

O tratamento normativo novo chega nisso a destoar do rigor denominativo adotado pela própria Constituição da República, o que ocorre com a inserção, como *specie* alternativa, ou adicional, da atividade tributável pelo município, de nomeados serviços "cartorários", expressão completamente oca e vazia de qualquer sentido jurídico essencializador na atualidade, porque banida a referência, há muito, do próprio texto da Carta Maior, onde depositada origem nominal e conceitual dos serviços extrajudiciais, que não se utilizam, já na versão primitiva editada pelo Constituinte Originário (1988), do infeliz acréscimo referencial usado na LC 116.

Mas, a verdade é que, boa ou má, a restante redação do mesmo item 21 - excetuada a acidentada expressão "cartorários" - não pode ser desconsiderada ou neutralizada pelo citado erro legislativo tópico, uma vez que basta aquela outra sua derradeira extensão, para potencializar a instituição, pelo Município, do ISS sobre a porção do fato correta e coerentemente ali delineado: o implemento dos "serviços de registros públicos e notariais".

(\*) Juiz de Direito Titular da 4ª Vara de Feitos Tributários de Belo Horizonte - Ex-Professor de Direito Notarial e Registros do Ibej-Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos - BH/MG

Rápida e superficial conferência do *caput* do art. 236/CF frente ao novel art. 1º e seu referenciado inciso 21- da "Lista Anexa de Serviços"/LC 116 - bastará para fornecer esta conclusão, qual seja a de que os "serviços notariais e de registro", assim definidos pela CF, irão, respeitado o princípio constitucional da anterioridade tributária (art. 150, III, a e b, da CF), se submeter mesmo ao intuito de tributação municipal.

O município, ou o conjunto dos municípios brasileiros, terão, a partir da eficácia que se deverá aguardar para a vigente LC 116 - 01.01.2004 -, habilitação formalmente disponibilizada para o exercício exacional, na medida em que legalmente autorizada à instituição a respectiva cobrança do ISS sobre as atividades que constituem, materialmente, os "serviços de registro público... e notariais".

Tomados, assim e agora, ineditamente, fatos geradores do ISS - obra, repita-se, da inserção feita no item 21 da nova "Lista" instituída pela LC 116 -, os "serviços de registros públicos e notariais" tornar-se-ão tributáveis, pelo novo imposto, à alíquota fixa de 5% (cinco por cento), programada para incidir sobre o total do preço de cada serviço (registral ou notarial) prestado, sendo, respectivamente, a alíquota e a base de cálculo definidos nos arts. 7º e 8º, II, da LC 116.

Contribuinte do inovador ISS/serviços notariais-registrais será, pela mesma expressão da LC 116, o seu próprio prestador, isto é, o titular da atividade notarial/registral sob cuja responsabilidade legal os serviços sejam prestados (art. 5º da LC 116).

Dúvida não há, portanto, de que:

1 - Os serviços notariais e de registro estarão submetidos, como fatos geradores típicos, à tributação municipal possível, sujeitando-se, a partir de 01.01.2004, ao alcance potencial do ISS;

2 - Todos os atos que essencializem o novo fato gerador editado - os "serviços de registros públicos e notariais" - se submeterão, sem distinção, à nova incidência tributária, à alíquota única, de cinco por cento, que deverá incidir sobre o "preço" total respectivo.

Sendo assim e diante do tratamento normativo direto-constitucional, bem como daquele complementar-constitucional dispensado precedentemente à edição da LC 116 aos mesmos "serviços notariais e de registro", consideramos importante dissecar esse novo fato gerador criado, pois será à luz de seus componentes tributáveis que se poderá obter certeza da possibilidade jurídica da nova exação.

Para isso, imprescindível o exame, livre do erro de análise, dos limites das competências tributárias, das especialidades normativas, da compatibilização de normas pré, pós e infraconstitucionais, e da correta identificação da tipologia tributável pelo ISS, o que não se pode fazer sem que se esteja frente à natureza e tributabilidade dos próprios "serviços notariais e registrais", como tais definidos no art. 236 da CF.

#### A natureza jurídica dos serviços notariais e de registro

Falar em tributação de "serviços notariais e registrais" constitui, necessariamente, etapa posterior da compreensão adequada da natureza e origem normativa dessas atividades.

Não será possível tratar o fato, principalmente quando visada a finalidade tributária, sem que se conheça, se identifique e se delineiem seus contornos materiais.

Principalmente no campo de ação da norma tributária, restrito e contingenciado se apresenta o espaço para tratamento de institutos, conceitos e formas, quando gerados no seio do direito privado, eis que, no delineio e eleição, neste específico setor, de fatos suscetíveis de tributação, não poderá a lei tributária ir além dos próprios limites que recebam definidores de competência e perfil da própria Constituição Federal e das Constituições dos Estados.

O comando constitui baliza fiscal antiga, definida, há muito, pelo art. 110 do Código Tributário Nacional.

Tratando-se, então, de tributação de serviços públicos, mais precisamente de serviços sujeitos à competência legal-constitucional de entes internos da Federação, a norma tributária deve observar, adicionalmente ao próprio rigor do art. 110/CTN, diretrizes constitucionais impostas ao poder de tributar, sobretudo aquelas constantes dos arts. 150 e seguintes da CF.

Dever-se-á, por último, conjugar todo esse arsenal limitativo - do art. 110/CTN e do art. 150/CF - com os lindes definidores de competências tributárias e também gerais de cada ente, respeitando-se, como *ratio* preponderante do princípio-mor da Federação, parâmetros que asseguram a continuidade do pacto federativo, através da garantia à autonomia de Estados e municípios (art. 1º da CF).

Esse acervo de deveres e de respeito assegurará, à norma tributária, inserção válida no ordenamento, com preservação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Desvio, nesta sujeição, selará sua inaplicabilidade, por inconstitucionalidade material.

Especialmente quando lançada à tributação de serviços, exige-se que a norma tributária seja adequada à natureza e porte das atividades por ela consideradas tributáveis - principalmente quando, como tais, advenham, em massa, de atos implementados à luz do direito privado (compra-e-venda, mandatos, constituição de sociedades, relações obrigacionais-contratuais, etc.).

Se privadas, isto é, não inseridas no âmbito dos serviços de competência estadual, sujeitam-se tais atividades, sem dúvida, à tributação residual do município, respeitados os limites da competência tributária assegurada no art. 156, III, da CF.

Nesse sentido, pode-se dizer que, não se tratando de atividades que constituam serviços privados de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal - sujeitos estes a expressa competência tributária estadual (art. 155, II, da CF) -, o restante rol de atividades/serviços possíveis na fenomenologia social acha-se, em tese, sujeito à tributação factível municipal, podendo o município quanto a eles, e nos termos da lei, lançar-se à instituição do imposto de que cuida o art. 156/CF.

Diz-se, em tese, porque vedação expressa - impedimento absoluto, ou, proibição constitucional intransponível - se faz presente já no próprio texto da CF, como limitador da exação residual.

Refere-se a limitação à possibilidade de os serviços não serem consideráveis privados por essência - ou essencialmente sujeitos à instituição e competência pura de particulares -, mas públicos, ou instituíveis, gerenciáveis, ou delegáveis, por entes internos da própria Federação, na forma expressa da lei que os crie.

Neste específico caso ou nesta específica hipótese, isto é, em que os serviços integrem e expressem a própria competência do ente público, caracterizando e essencializando a natureza pública de sua instituição, veda, de forma absoluta, a Constituição Federal possibilidade, como regra, de tributação recíproca, afastando a competência residual (do município) para instituição de impostos.

A disposição vedatória está textualizada no art. 150 da CF, que não parece deixar dúvida quanto a seu alcance concreto:

Art. 150 - ... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) ... serviços, uns dos outros.

Complementarmente, reconheça-se, a mesma CF, nos §§ 2º e 3º do citado art. 150, delimita a imunidade recíproca dos entes públicos:

Art. 150 - (...)

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços

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

Mas, pela importância relacionada com a completa solução do tema aqui tratado, estamos optando, positivamente, por deixar a apreciação deste último parágrafo (o § 3º do art. 150/CF) para a parte final deste tópico, limitando-nos, por ora, ao tratamento da regra – vedatória da tributação recíproca – da Constituição.

Pois bem. A Constituição Federal institui, nesta regra intangível, a imunidade recíproca dos entes públicos internos - União, Estados e municípios - ditando, para tanto, a impossibilidade de instituição, por uns em relação aos outros, de impostos sobre os respectivos serviços.

Noutras palavras, quando se tratar de serviços públicos – essenciais ou mesmo utilitários – como tais definidos em lei, sujeitos a competência normativa, gerencial, delegacional de quaisquer dos entes da Federação, afastar-se-á, por obra do princípio simétrico, que torna interdependentes os dispositivos constitucionais-tributários, dos arts. 150, VI, a, e 156, III, da CF, toda e qualquer possibilidade de instituição de impostos.

Nesse sentido, serviços públicos dos Estados não são tributáveis, por impostos, pelos municípios, assim como serviços públicos municipais não se submetem a exações por impostos estaduais.

É uma regra, um princípio, uma limitação, ao poder de tributar, que emana diretamente do Texto Maior.

Desconsiderar o comando vedatório expresso equivale a mais do que negar vigência a disposição expressa da Constituição da República; equivale a violar um de seus mais significativos pilares, que se localiza na instituição da própria Federação, que somente sobreviverá se e quando se fizer assegurar a intangibilidade tributária, por impostos, dos serviços de uns entes pelos outros.

A se admitir sejam os serviços públicos tributáveis pela via da exação ordinária e recíproca de impostos - essenciais ou utilitários os serviços, que, em suma, constituem a viva atuação pela qual se expressam os entes internos em favor do interesse comunitário -, estar-se-á negando o princípio federativo e pondo abaixo a autonomia organizacional e de custeio dos entes internos, pois a tributação alheia claramente interferirá com aspectos fundamentais de subsistência dos serviços, como viabilidade de custos, operacionalidade, modicidade de tarifas, etc.

Citando, como *leading case* desta imunidade recíproca de tributos a proteger o sistema federativo, o célebre caso julgado pela Suprema Corte norte-americana – McCulloch vs. Maryland – em ocasião em que presidida pelo *Chief Justice* John Marshall (1819), ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA aborda, com exatidão, o tema em seu consagrado *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11. ed., Malheiros, p. 426:

Sob a coordenação deste conceituado *Chief-Justice*, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico *leading case*, deixou assentadas as seguintes idéias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil, que, nesta matéria, adota o modelo estadunidense:

I - a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir;

II - não se deseja - e a própria Constituição não admite - nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e

III - destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

De qualquer modo, quando Rui Barbosa foi chamado a redigir o anteprojeto daquela que veio a ser nossa primeira Constituição republicana (a de 1891), embora tenha confessadamente se inspirado na Carta dos EUA, preferiu, neste ponto, inovar.

Conhecedor das celeumas que a omissão causa, num primeiro momento, no país do Norte, e temendo que nossa Corte Suprema pudesse dar solução diversa para o mesmo problema, acaso surgisse no Brasil, deliberou inserir em seu anteprojeto proibição expressa à tributação, por meio de imposto, entre as pessoas políticas.

O anteprojeto de Rui foi, neste particular, aprovado, passando nossa Constituição Federal de 1891 a registrar, em seu art. 10, § 1º, ser vedado à União e aos Estados 'criar imposto de trânsito pelo território de um Estado ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água, que os transportarem'.

Este preceptivo didático acabou, com as devidas alterações, sendo mantido nas Constituições seguintes. De fato, disposições análogas são encontráveis em todas as outras Constituições brasileiras, inclusive na atual.

Tenha-se, então, em conta definitiva – porque de origem direto-constitucional – que, sendo públicos os serviços, não se tributam, por impostos, fora do âmbito do próprio ente de origem.

Pois bem. Se assim o é, resta aferir a natureza dos "serviços notariais e de registro" que, a um só tempo, acham-se sujeitos a tratamento constitucional - derivado do (já antigo) dispositivo do art. 236 da Constituição Federal -, mas, ineditamente, submetidos, agora, à tributação possível por imposto municipal (pela recém-editada LC 116).

Não há dúvida, antes de mais nada, de que, para sê-lo, isto é, para que se possam submeter validamente à dita exação municipal nova, através da instituição municipal de imposto de serviços, terão de ser considerados integrantes de uma das únicas categorias passíveis de sujeição a esta modalidade exacional:

a) serão considerados serviços essencialmente privados, ou, sujeitos a instituição e prestação livre, por particulares;

ou

b) serão considerados serviços públicos municipais, instituíveis, gerenciáveis e delegáveis pelo próprio município, portanto, não sujeitos à vedação constitucional da tributação recíproca (art. 150, VI, a, da CF).

Fora destes matices, a tributação dos serviços "notariais e de registro" encontrará intrinsecamente resistência constitucional – derivada da atuação conjunta dos princípios, que proclamam a legalidade estrita em matéria tributária, a segurança jurídica, e, especialmente, a imunidade recíproca a impostos, assegurada aos serviços públicos na forma da regra prevista no art. 150, VI, a, da CF.

Resta-nos atender à indagação sobre se assumem natureza privada, público-municipal tributável, ou público-estadual intributável por impostos os serviços "notariais e de registro".

Para melhor estruturação lógica e facilitada da atual estruturação dos serviços notariais/registros, convém rápida digressão, para coleta de alguns importantes informes históricos.

Embora estudos sobre a origem histórica da atividade notarial/registrar discrepem sobre o momento exato de seu surgimento, há quem a situe, com maior clareza sobre o nascimento de um ofício organicamente criado ou institucionalmente admitido, na Roma antiga, como mecanismo inerente aos chamados *servi publici romani*. Posteriormente, com o surgimento da escrita, ensejou-se o aparecimento dos amanuenses, funcionários públicos dos Estados antigos - romano, grego -, aos quais se atribuía missão de redigir documentos públicos. Esses amanuenses evoluíram até o surgimento dos escribas, copistas estatais de leis e atos jurídicos, a exemplo do que hoje se tem com os estenógrafos e taquígrafos. A Roma antiga abrigou escribas/copistas, que se especializaram e evoluíram, dando surgimento ao *notarius* - como o taquígrafo, que era o amanuense que escrevia por meio de notas e signos; o *tabularius* - contador público, que custodiava contas e impostos públicos; e o *tabellio* - este oficial público desvinculado do Estado e versado em Direito, que atuava na área negocial, assessorando partes e redigindo atos negociais, inclusive de última vontade (testamentos). A esse último, ao *tabellio* romano, se atribui, com maior probabilidade, a origem direta do moderno notariado.

O "protocolo" – como designação do antigo rol de regramentos a que se submetia o *tabellio* romano - deu origem ao rigor de registro e anotação em livros dos atos intermediados pelo tabelião, livros que, por se tornarem públicos, são apenas custodiados em nome e por conta do Estado que se faz representar.

Já na Idade Média, o tabelionato toma corpo, como ofício jurídico, inclusive e especialmente na Espanha. Países anglo-saxões não o adotaram desenvolvidamente, como conhecido em sua forma latina - um ofício

intermediador típico e regulamentado - porque o sistema jurídico-costumeiro afasta a regulamentação prévia da atividade notarial, mas Portugal, de onde herdada, no Brasil, a cultura notarial, conservou rudimentarismos nesta atividade, sendo que o Brasil a recebeu como especialidade estatal não independente e sujeita à entrega a particulares, por mesura do Estado.

No Brasil-Colônia, o provimento do cargo resultava de doação, pelo Estado, como direito vitalício de quem o recebia, passando-se a notar mais tarde casos de compra e venda do cargo.

Contemporaneamente, a Emenda Constitucional número 07, ainda sob a égide do Texto Constitucional anterior, estatizou serventias extrajudiciais no Brasil, submetendo-as, em certos aspectos, ao rigor do provimento público.

Tal situação perdurou até o advento da Emenda Constitucional 22/82, que estatuiu finalmente o princípio constitucional - embora ainda relativo - do provimento por concurso público dos serviços notariais e de registro.

Há, em suma, em toda a seqüencial histórica, tanto do notariado quanto da atividade registral, uma contínua e progressiva dinâmica que transcende os limites do território pátrio e que tem origem remota na Idade Média, mas que explica a transposição do notariado, e também das atividades registrais, como fenômenos gerados no âmbito central do próprio Estado e da atividade estatal, mas de onde destocados para uma certa intermediação privada, todavia sempre realizada em nome e por conta do próprio Estado, que não tem, a esta titularidade, tradicionalmente renunciado.

No Brasil, a questão - da estatização e posterior delegação, ao particular, da mera execução dos serviços notariais/registrais, sem perda da titularidade essencial-pública pelo Estado - não é nova ou inédita.

A chamada delegação *lato sensu*, em que se entrega ao particular a pura execução - privada - do serviço público, não edita mais do que o uso, pelo Estado, de particulares na consecução do serviço público, sendo que a agentes/delegados o Estado não outorga propriamente a titularidade do serviço.

A transmissão plena do serviço público a ente público ou privado constituirá sempre outorga, que não se confunde com a mera delegação da execução (ou exercício material) do serviço.

A delegação, ou o vínculo puramente delegacional, confere ao particular não mais do que exclusivo poder administrativo de material execução (em nome do Estado) de determinada atividade, que, não tendo sido entregue ou alienada, em sua essência e em sua titularidade básica ou primária, poderá ver-se retornada à origem (estatal-primitiva) a qualquer tempo.

A delegação executiva, ou material-prestacional, decorrerá sempre, por isso, de lei expressa que a autorize, já que por ela o Estado, diante de circunstância que não lhe permita ou não lhe convenha o exercício direto da atividade pública (por órgãos independentes ou dependentes-centralizados), cumprirá sua finalidade, de atendimento do interesse comunitário, mediante uso do concurso da atividade particular, de modo descentralizado.

O Estado não transmite, em suma, pela via da pura delegação executiva, quaisquer bens. Os bens do Estado ou integram a propriedade pública, o acervo estatal ou o privado. O que o Estado transmite pela via da delegação, repita-se, é a exclusiva prerrogativa jurídica, que permite a execução material de certas atividades estatais, ou serviços (no caso do notariado e da atividade registral, a entrega, condicional, ao prestador/executivo/delegatário, do direito não permanente à utilização de livros e documentos, públicos por natureza, da escrituração, instrumentos, aliás, que serão meramente custodiados pelo prestador e deverão ser retornados ao acervo estatal se e quando retomada a atividade pelo ente delegante).

Mesmo antes da edição do atual Texto Constitucional - de 1988 -, a própria Constituição de 1967, emendada em 1982, continha igual disciplina, que bem caracterizava a natureza público-estatal (e delegacional) dos serviços notariais e registrais no Brasil.

Confira-se, para fidelidade histórica, o anterior texto dos arts. 207 e 208 da Constituição/67:

Art. 208 - As serventias extrajudiciais, respeitada a ressalva prevista no artigo anterior, serão providas na forma da legislação dos Estados, do Distrito Federal e dos territórios, observado o

critério da nomeação segundo a ordem de classificação obtida em concurso público de provas e títulos (redação dada pela EC 22, de 29.06.82).

Art. 209 - Fica assegurada aos substitutos das serventias extrajudiciais e do foro judicial, na vacância, a efetivação, no cargo de titular, desde que, investidos na forma da lei, contem ou venham a contar cinco anos de exercício, nessa condição e na mesma serventia, até 31 de dezembro de 1983 (introduzido pela EC 22, de 29.06.82).

Dentro dessa lógica, chega-se então à disciplina compreensivelmente adotada pela CF/88.

A CF/88 não fugiu à antiga tradição brasileira - da competência estatal dos serviços notariais e registrais.

Ela preservou, com o Estado, a titularidade essencial dos serviços, instituindo, tão-só, caráter prestacional-delegacional dos mesmos.

A Carta de 1988 decidiu, através de tratamento especial - inclusive pela via da escolha de especial disposição contida em seu art. 236, alocado no fechamento de seus últimos disciplinamentos ("Das Disposições Constitucionais Gerais") - por regular, de modo específico e claro, os princípios de norteamento, no País, dos serviços notariais e registrais.

O art. 236/CF:

Art. 236 - os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do poder público.

Foi, assim, finalmente, sedimentado o conceito formal/constitucional, que atualmente vigora, de que a atividade notarial equivale não a atividade puramente privada, mas a especial serviço público-estatal constitucionalmente definido, sujeito a instituição estadual, na exata medida em que o Estado irá delegá-lo - ou se faz o detentor, por obra direta da Constituição, do poder delegante que a Carta institui já no *caput* do art. 236.

A CF/88 preservou e manteve, assim, a exata história do direito pátrio brasileiro, que foi sempre a de considerar o serviço notarial/registral sujeito à titularidade irrenunciável do Estado, que, ou se dispôs à entrega, no passado, por mesura, do seu puro e material exercício a particulares, ou, agora, o submete ao rigor da investidura delegacional exclusivamente por concurso.

A disposição constitucional atual - aliada ao caráter público-estatal - do serviço instituído se completa pela textualidade do § 1º do mesmo art. 236/CF, assim expresso:

§ 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.

Por último, o § 3º ainda do art. 236/CF:

§ 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.

No plano infraconstitucional, o comando do art. 236/CF foi então cumprido pelo legislador ordinário federal, que fez expedir norma de princípios do notariado e do registro: a Lei 8.935/94, que passou ao completo detalhamento dos serviços notariais/registrais, dando-os como atividade pública delegacional.

O art. 1º da Lei 8.935/94:

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

O art. 3º da Lei 8.935/94:

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

Especificamente em Minas Gerais e após armada toda a citada estrutura constitucional superior, a Constituição do Estado deliberou adotar mesma estrutura de delegação executiva – ou puramente prestacional – dos serviços notariais/registrais.

Os arts. 277 e 278 da Constituição do Estado de Minas Gerais assim se estruturam:

Art. 277 - Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º A lei regulará as atividades dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário, observada a legislação federal.

(...)

§ 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, realizado com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Estado de Minas Gerais.

§ 4º Nenhuma serventia permanecerá vaga por mais de seis meses sem abertura de concurso para provimento ou remoção.

Art. 278 - Lei Ordinária fixará os critérios populacionais, socioeconômicos e estatísticos, para criação, fusão e desmembramento dos serviços notariais e de registro.

E completa a estrutura estadual o art. 66 do ADCT/Constituição Mineira:

Art. 66 (ADCT) - os serviços notariais e de registro ficam sujeitos aos princípios estabelecidos neste artigo, enquanto não forem disciplinados em lei os dispositivos constantes do art. 236 da Constituição da República.

§ 1º Ficam mantidas as atuais serventias notariais e de registro existentes no Estado.

§ 2º Tornar-se-á efetiva, em caso de vacância, a delegação dos serviços notariais e de registro em favor do substituto do titular, desde que esse possua a estabilidade assegurada pelo art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

Art. 67 - o disposto no art. 277 da Constituição do Estado não se aplica aos serviços notariais e de registro que já tenham sido oficializados pelo poder público, respeitado o direito de seus servidores.

Como se vê do conjunto de todas estas claras disposições constitucionais, estaduais e superiores-federais, se, por um lado, o art. 236/CF considera público-estatal o serviço notarial/registral, se, a seguir, a Lei 8.935/94 normatizou, para todo o País, o exercício das atividades essenciais do serviço público que a Carta Maior editara, por outro, a Lei Maior do próprio Estado de Minas Gerais cumpriu, literalmente, os disciplinamentos superiores, prevendo e convalidando, no âmbito do Estado, o tratamento dos serviços notariais e de registro como serviços suscetíveis de mera delegação, por iniciativa exclusiva da chefia do Executivo estadual.

Para que não pare dúvida sobre este caráter - o de serviço público estadual delegável -, veio, ainda, em MG, a ser editada a Lei 12.919/98, que se incumbiu de disciplinar, no âmbito do Estado, o concurso, de provas e títulos, destinado à investidura delegacional na atividade notarial e de registro.

Confira-se a definição legal/estadual (mineira) da atividade notarial/registral - segundo o art. 1º da Lei 12.919/98:

Art. 1º 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 ou de registro pelo Governador do Estado.

Por esta última, se vê que a Lei Mineira adiciona que a delegação (de que cuida o *caput* do art. 236/CF) provirá, no Estado de Minas Gerais, de ato do chefe do Executivo estadual, ao que ainda completa:

Art. 2º As delegações para o exercício das atividades notariais e de registro, previstas na Lei Federal nº 8.935, de 18 de novembro de 1994, são criadas por lei de iniciativa do Tribunal de Justiça, observado o disposto no inciso VII do art. 98 da Constituição do Estado.

Com base, aliás, nesta última disposição, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais – na gerência da fiscalização do processo de delegação estadual (eis que a investidura delegacional constitui ato administrativo complexo) – fez editar a Resolução 350/99, com a qual expedido edital de concurso público para o primeiro provimento, em Minas Gerais, dos serviços notariais e registrais, certame, informe-se, completamente concluído, com os novos delegatários inclusive já sendo nomeados e empossados, pelo mesmo Estado de Minas Gerais, nos respectivos cargos.

Exatamente sobre tal caráter público dos serviços notariais e registrais, o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Agravo de Instrumento 63.723-MG, adicionou, pelo voto proferido pelo Ministro Garcia Vieira, a convicção de que:

o serventuário não é dono da serventia, mas ocupante de cargo público; seus livros, suas anotações, seus registros são de propriedade do Estado, posto que são lavrados e expedidos por quem tem fé pública, já que desempenham função estatal.

Também o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 277.485-9/00 - Comarca de Jaboticatubas - Requerente(s): Odilon Rajão - Aut. Coatora: JD Comarca Jaboticatubas - Diretor do Fórum - Relator: Exmo. Sr. Des. Wander Marotta, assim se manifestou:

Nos termos do art. 236 e parágrafos da Constituição Federal, os serviços notariais e de registro, embora exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, têm nítida natureza pública, sujeitos à disciplina legal, à fiscalização pelo Poder Judiciário, à percepção de emolumentos definidos em lei e ao ingresso na atividade mediante concurso público, como determina o art. 37, II, da Carta Magna.

O próprio STF decidiu, em Rp 891/GB – Guanabara, Representação - Relator(a): Min. Djaci Falcão - Publicação: DJ 23.11.73, EMENT VOL-00931-01 PG-00007 - RTJ VOL-00068-03 PG-00283:

Os Ofícios de Justiça e de Notas são órgãos da fé pública instituídos pelo Estado. Quer no foro judicial, seja no chamado foro extrajudicial, desempenham função eminentemente pública. Os seus titulares situam-se como servidores públicos.

Tudo isso, em suma, se direciona ao suporte da inafastável convicção de que não apenas em Minas Gerais, mas em todo o território nacional os serviços notariais e registrais constituem, indistintamente, serviços públicos - precisamente ligados à utilidade pública - que integram a competência exclusiva e não outorgável dos Estados, de consequência caracterizando-se como serviços públicos essencialmente estaduais, sujeitos, apenas, à modalidade de prestação executivo-material delegacional, delegação e prestação que deverão ser ultimadas nos exatos termos do art. 236/CF.

Sendo, assim, serviços públicos sob titularidade do Estado-membro, não podem, em absoluto, se sujeitar a tributação municipal por impostos, ex vi do citado impedimento maior, do art. 150, VI, a.

Esta, a regra constitucional.

Incorre, por isso, a disposição do art. 1º c/c item 21 da "Lista de Serviços" em colidência clara com o dispositivo constitucional, conseqüentemente em inconstitucionalidade material derivada da colisão, que a torna inaplicável para instituição de ISS sobre prestação de serviços notariais/registrais.

Lembre-se que o prestador-delegatário dos serviços notariais, não sendo o tomador ou consumidor dos serviços, pois que é o próprio prestador-delegatário, e não os prestando em nome próprio, mas em nome e por conta do Estado que lhe delega condicionalmente a atividade, figurará, quanto ao alcance do ISS instituído pela LC 116, como contribuinte de direito e de fato.

Mas, jamais o será em nome pessoal, posto que o fato elencado na LC 116 não integra o seu domínio privado, mas o domínio público do ente estatal que lhe delega o serviço e o coloca em marcha para exclusivo e único atendimento do interesse público-comunitário.

Este aspecto resulta em considerar que o tributo onerará, diretamente, a própria atividade do Estado-membro, sem qualquer possibilidade de transferência correspondente para o consumo - isto é, para o verdadeiro tomador/usuário dos serviços -, uma vez que, tratando-se de serviços públicos remuneráveis por emolumentos fixados e delimitados, textualmente, em lei (aspecto a ser detalhado no item seguinte), tornar-se-á o novo tributo encarregado insuscetível de qualquer transferência voluntária, devendo repercutir, como custo operacional dos serviços, em elevação futura dos valores públicos.

Significa isso dizer que a repercussão econômica da nova tributação recairá e onerará, portanto, o custo em si dos serviços públicos estaduais, que haverão, em igual proporção de sua redução, de ser futuramente alterados, ou quantitativamente majorados, pela via da reestruturação dos valores da "Tabela de Emolumentos", com clara repercussão negativa para o princípio da modicidade que gerencia a *specie* remuneratória pública de que são revestidos no âmbito dos Estados, entes estes que, por obra da ação tributante dos municípios, farão maximizar seus exclusivos serviços.

De se lembrar, ainda, sobre o tratamento da imunidade recíproca dos entes públicos, que o Supremo Tribunal Federal - consoante expõem MARCIANO SEABRA DE GODÓI e outros (*in Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF - Dialética*, p. 205) - já cuidou de acentuar, quando do julgamento do "... RE nº 203.839 (DJ de 02.05.97, Relator o Ministro Carlos Velloso) e no Agravo Regimental no RE nº 206.676 (DJ de 02.02.2001, Relator o Ministro Nelson Jobim) que

... os Municípios de São Paulo e Belo Horizonte, respectivamente, buscavam cobrar impostos (IPTU e ITBI, respectivamente) de autarquias estaduais, alegando desvio das atividades essenciais das referidas entidades. No primeiro dos julgados, considerou-se que o fato do Departamento de Estradas de Rodagem ocupar imóvel de sua propriedade implica que o mesmo está coberto pela imunidade tributária. No segundo dos julgados, considerou-se que a compra de lotes pelo Instituto de Previdência do Legislativo do Estado de Minas Gerais é imune ao ITBI, pois tal operação tem como objetivo a valorização do patrimônio da entidade e portanto a captação de recursos para o cumprimento de suas finalidades essenciais (conceder pensão, aposentadoria e pecúlio para seus associados).

Cabe ressaltar - e, agora, finalmente quanto à questão excepcionante do possível afastamento da imunidade recíproca para serviços registrares/notariais, como obra da disposição contida no § 3º do art. 150/CF - que, consoante iterativa jurisprudência também do STF (a ser igualmente abordada no item a seguir), os emolumentos, *specie* remuneratória instituída para custeio desses serviços por particulares, não podem, não são e não têm sido tratados ou confundidos com tarifas ou preços públicos, menos ainda foi a atividade notarial/registrar inserida no conceito da contraprestação obrigacional.

Os emolumentos são e vêm sendo, de há muito, considerados, a *contrario sensu* do § 3º do art. 150/CF, *specie* tributária determinada e típica - taxa (de serviços) - ou tributo remuneratório de serviço público estadual específico e divisível, o que retira a prestação correspondente, notarial ou registral, de qualquer possibilidade de subsunção à exclusão propugnada no citado dispositivo constitucional, que se refere a tarifas e preços públicos, e não a taxas.

Emolumentos são taxas, tributos, que cumprem o princípio da destinação - remuneram serviços públicos estaduais específicos e indivisíveis, postos à disposição, pelo Estado, o que os afasta do alcance do § 3º do art. 150/CF.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO - no particular citado por Leandro Paulsen (*in Direito Tributário*, Ed. Liv. do Advogado, p. 200 e 202) - acentua:

... não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro. (...). O que importa é preservar o 'patrimônio' e a 'renda' das pessoas políticas e de suas autarquias do ataque de quaisquer impostos. Este,

sem dúvida, é o melhor caminho, o mais consentâneo com a axiologia do princípio imunitário *in examen* (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3. ed., Ed. Forense, 1999, p. 259 e 264).

É de se perguntar se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como o é da imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica. (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3. ed., Ed. Forense, 1999, p. 262).

No sentido da imunidade recíproca a delegatários, também o festejado Professor CARRAZZA, em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11. ed., Malheiros, p. 428:

Abriendo um parêntese, estamos convencidos, com Geraldo Ataliba, de que as empresas estatais delegatárias de serviços públicos são imunes a impostos. A exceção do § 3º diz respeito apenas às concessionárias de serviços públicos.

Aprofundando um pouco o assunto, as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos (isto é, quando não exploram atividade econômica) não se sujeitam à tributação por meio de impostos, justamente porque são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam. A circunstância de serem revestidas da natureza de empresa pública ou de sociedade de economia mista não lhes retira a condição de pessoas administrativas, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.

Valem, a respeito, as lúcidas observações de Geraldo Ataliba: 'Há delegação (o que só cabe por decisão legislativa) quando a pessoa política (União, Estado ou Município) cria uma entidade sob forma de empresa (pública ou mista) e a incumbe de prestar um serviço público. Assim, a empresa estatal é delegada e (na forma da lei) exerce serviço público próprio da entidade política cuja lei a criou'.

Por último, convém citar, em reforço da tese da inaceitabilidade da incidência do tributo municipal sobre os serviços estaduais notariais/registrares, que, em caso paradigmático, o egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais teve oportunidade de refutar idêntica tentativa de incidência tributária - do ISS sobre serviços notariais/registrares (Apelação 211.076-5/00 - Betim - j, em 13.09.2001, Rel. Desembargador Kildare Carvalho). Neste importante aresto, o eminente Desembargador Relator, Kildare Carvalho, acentuou textualmente:

Ementa: Direito tributário - Mandado de segurança - Serviços notariais - Tributação municipal do ISS - Não-incidência. - As atividades exercidas pelos oficiais de notas e de registro, devido à sua natureza de serviços públicos, não estão sujeitas à tributação; portanto, não podem ser incluídas na lista definidora de 'serviços de qualquer natureza' de competência tributária dos municípios. Rejeitada a preliminar, confirma-se a sentença, em reexame necessário, prejudicado, no mérito, o recurso voluntário.

(...) É bem verdade que, a teor do art. 236 da Constituição Federal, reproduzido na Constituição Mineira, no seu art. 277, 'os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público'.

Todavia, embora as atividades exercidas pelos oficiais de notas e de registros sejam exercidas pelo particular, por delegação, trata-se de serviço público, estabelecido em lei, cobrado por emolumentos, não podendo, portanto, ser incluídas na lista definidora de 'serviços de qualquer natureza' de competência tributária dos municípios.

Com efeito, o cartório não é empresa pública nem sociedade de economia mista que explora atividade econômica. Não há, no caso dos autos, qualquer tipo de atividade sujeita a contraprestação, mas um serviço público remunerado por meio de emolumentos.

Desta forma, em face da ausência do objetivo econômico e de risco, o cartório não pode ser equiparado a empresa, quer pública, quer privada, para se aplicar o § 1º do art. 173 da Constituição Federal.

Como enfatizou o Ministro Garcia Vieira:

o serventuário não é dono da serventia, mas ocupante de cargo público; seus livros, suas anotações, seus registros são de propriedade do Estado, posto que são lavrados e expedidos por quem tem fé pública, já que desempenham função estatal (Agravo de Instrumento de n. 63.723-MG).

Por conseguinte, a atividade dos serviços cartorários não se situa na órbita da competência tributária municipal.

Não parece, por tudo, se possam afastar da imunidade constitucional recíproca, a obstar a tributação municipal pelo ISS, os serviços estaduais registraes e notariaes.

#### O *bis in idem* da tributação proposta

Assentada a questão da imunidade recíproca, vedatória, por si, da instituição válida de ISS/municipal sobre serviços estaduais notariaes-registraes, outro aspecto relevante ainda se apresenta e merece destaque, com igual força inibitória da sustentabilidade jurídica do mesmo item 21 da "Lista" anexa à LC 116.

Trata-se da superposição tributária a que irão se sujeitar, no âmbito do Estado de Minas Gerais, os mesmos componentes dos serviços notariaes/registraes - mesmo fato gerador, mesmos contribuintes, mesma base de cálculo -, acaso se venha a admitir a incidência.

Para que se constate a insustentabilidade exacional também sob este outro aspecto, mais precisamente o *bis in idem* que ela acarretará e que estará consagrado na admissão do ISS sobre tais serviços, convém que se confira, com exatidão, a natureza da estrutura remuneratória fixada para eles e que o trabalho se inicie, primeiro, pelo exame das disposições da própria Constituição Federal.

Programou o Constituinte originário, ainda na disposição do art. 236, especificamente no seu § 2º, modalidade específico-remuneratória dos atos notariaes/registraes, que não se confunde, em absoluto, como já dito, com tarifas ou preços públicos, ou com contraprestação pecuniária simples, eis que, em vez de relação jurídica obrigacional-consensual, a imposição remuneratória, nesta modalidade de serviços públicos, se fará, sempre, devida pelo particular-usuário dos mesmos.

Neste sentido, o § 2º do art. 236 da CF:

Art. 236 - (...)

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

Não se tem, no cumprimento dos emolumentos, propriamente opção ou fruto de deliberação anímica de pagamento pelo particular, ou sujeição deste a livre decisão, arbitramento, ou quantificação pelo prestador-delegatário.

Trata-se, nos exatos termos da imposição constitucional, de mecanismo remuneratório compulsório *ex vi legis*, havendo a norma legal - destinada ao exato cumprimento do comando constitucional do § 2º do art. 236/CF - de disciplinar-lhe ditames e parâmetros de fixação.

A referida norma infraconstitucional federal destinada ao cumprimento da disposição do § 2º do art. 236/CF foi finalmente editada em dezembro de 2000. Trata-se da Lei 10.169/2000, que, regulamentando o específico dispositivo constitucional citado, fixou normas gerais para o arbitramento dos emolumentos no âmbito dos Estados-membros.

Uma vez mais atestando o caráter estadual - nunca federal, menos ainda municipal - dos serviços notariaes e de registro, diz então o art. 1º da citada Lei 10.169/2000:

Art. 1º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariaes e de registro, observadas as normas desta Lei.

Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.

Noutras palavras, a *obligatio* relacionada com os emolumentos não nasce, por força de lei expressa, diretamente, ou do puro uso dos serviços público-estaduais, pelo particular, mas do cumprimento, pelo prestador, da disciplina fixada, de modo cogente, na "Norma Especial de Emolumentos" a que alude o § 2º do art. 236/CF.

Pode-se, assim, pacificamente dizer que, nos termos da lei especial de emolumentos, o recolhimento dos emolumentos, pelo particular, *ex vi* da própria Constituição e de sua norma aplicativa (que cumpre o § 2º do art. 236/CF), irradia correspondente direito subjetivo público à prestação do serviço estadual, pelo prestador-delegatário.

Reside, neste ponto exato, o caráter impositivo-remuneratório-específico, de origem direto-constitucional, como aspecto transformador do emolumento em sujeito de arrecadação vinculada (à lei), que o eleva, à evidência, à distinta categorização jurídica.

Na sua compulsoriedade, como *conditio sine qua non*, ao mesmo tempo, da fruição dos serviços e também de sua prestabilidade obrigatória, bem como de sua parametrização legal, está presente a natureza estritamente tributária - não simplesmente tarifária ou, menos ainda, contraprestacional pura.

O emolumento assume nítida característica tributária, sendo que a sua finalidade - remuneratória de serviços públicos estaduais (notariaes/registraes), específicos e plenamente divisíveis, postos à permanente e contínua disposição dos particulares - cunha-o com contornos de taxa, mais precisamente de taxa de serviços, nos termos dos arts. 145, II, da CF e 77 do Código Tributário Nacional.

Tal caracterização dos emolumentos - como taxas de serviços e não como tarifas, preços, ou contraprestação contratual-pecuniária - se faz já pacífica e antiga na jurisprudência brasileira.

O próprio Tribunal de Justiça de Minas Gerais teve oportunidade de apreciar o tema e proclamar - quando do julgamento unânime da Apelação Cível 148.980-6/00, Comarca de Coronei Fabriciano/mandado de segurança, j. em 17.02.2000, Relator Desembargador Aloysio Nogueira, que:

É certo que os *emolumentos* extrajudiciais se qualificam como taxas públicas; são devidas ao Estado, como prestação compulsória de serviço público específico e divisível; é por delegação que o serventário as arrecada, realizando serviço público; por isso mesmo, ao permitir que o serventário fique, total ou parcialmente, com o que é arrecadado a esse título, para fazer face às despesas do Cartório e ao seu salário, o Estado procede a mera operação financeira, usando da plenitude do seu poder de partilha do produto dos *emolumentos* (RTJ, 141/430).

Bem se vê desta precisa advertência do aresto/TJMG, que o caráter especial constitucionalmente conferido - e legalmente disciplinado - da delegação dos serviços notariaes/registraes estende, do Estado ao delegatário, o poder arrecadatório primitivo - quanto ao tributo (ou, quanto à taxa de serviços/emolumentos) - de forma a permitir que, em antecipada repartição da receita fiscal equivalente, os serviços (estaduais) e a própria atividade pública do delegatário sejam diretamente discriminados e remunerados, ou auto-remunerados, sem necessidade de repasse ou traspasse de rendas públicas orçamentárias.

Neste mesmo sentido, isto é, o da tipificação tributária dos emolumentos como taxas estaduais de serviços, decidiu também o Supremo Tribunal Federal.

O-STF:

Custas e emolumentos. Natureza jurídica. Necessidade de lei para sua instituição ou aumento. - Esta Corte já firmou o entendimento sob a vigência da Emenda Constitucional n. 1/69, de que as custas e os emolumentos têm a natureza de taxas, razão por que só podem ser fixadas em lei, dado o princípio constitucional da reserva legal para a instituição ou aumento de tributo... (RE 116.208/MG - Relator(a): Min. Moreira Alves - Julgamento: 20.04.1990 - Órgão julgador: Tribunal Pleno - Publicação: DJ - Data: 08.06.90 PG-\*\*\*\*\* EMENT VOL-01584-02 PG-00317.)

No julgamento da ação direta de inconstitucionalidade do Estado do Espírito Santo (ADIN 1.378), ao analisar o óbice duplo - resultante exatamente da natureza tributária dos emolumentos e da especialidade da delegação pública de serviços notariaes/registraes - oposto à destinação, a terceiros, da receita (tributária) de emolumentos, pronunciou-se igualmente o mesmo STF:

Ação direta de inconstitucionalidade - Custas judiciais e emolumentos extrajudiciais - Natureza tributária (taxa) (...) Natureza jurídica das custas judiciais e dos emolumentos extrajudiciais. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. Serventias extrajudiciais. - A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público. A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada 'em caráter privado, por delegação do Poder Público' (CF, art. 236) não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa. - As serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas destinadas 'a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos' (Lei n. 8.935/94, art. 1º), constituem órgãos públicos titularizados por agentes que se qualificam, na perspectiva das relações que mantêm com o Estado, como típicos servidores públicos. Doutrina e jurisprudência. - Destinação de custas e emolumentos a finalidades incompatíveis com a sua natureza tributária. - Qualificando-se as custas judiciais e os emolumentos extrajudiciais como taxas (RTJ, 141/430), nada pode justificar seja o produto de sua arrecadação afetado ao custeio de serviços públicos diversos daqueles a cuja remuneração tais valores se destinam especificamente (pois, nessa hipótese, a função constitucional da taxa - que é tributo vinculado - restaria descaracterizada) ou, então, à satisfação das necessidades financeiras ou à realização dos objetivos sociais de entidades meramente privadas. É que, em tal situação, subverter-se-ia a própria finalidade institucional do tributo, sem se mencionar o fato de que esse privilegiado (e inaceitável) tratamento dispensado a simples instituições particulares (Associação de Magistrados e Caixa de Assistência dos Advogados) importaria em evidente transgressão estatal ao postulado constitucional da igualdade. Precedentes. (ADIn 1.378 MC/ES - Espírito Santo - Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade - Relator(a): Min. Celso de Mello - Julgamento: 30.11.1995 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação: DJ de 30.05.97 - PP-23.175 - EMENT. VOL-01871-02 PP-00225.)

Arbitrado, portanto, o caráter indiscutivelmente tributário-específico dos emolumentos, recolhíveis nos termos dos comandos sucessivos do § 2º do art. 236/CF e da Lei 10.169/2000 - como taxas estaduais de serviços -, resta identificar, à luz das mesmas disposições, os elementos que compõem e integrem este tributo (os emolumentos).

Pode-se fixá-los, nos exatos termos da Lei 10.169/2000, da seguinte forma:

- a) fato gerador da incidência da taxa de serviços/emolumentos: a prática, por tabeliães e registradores, de atos notariais e de registro;
- b) contribuintes da taxa de serviços/emolumentos: os usuários dos atos notariais/registrais;
- c) agentes delegados/arrecadores da taxa de serviços/emolumentos: os delegatários dos serviços notariais e registrais (tabeliães e registradores);
- d) base de cálculo/aliquotamento: respectivamente, o custo efetivo dos atos notariais, e respectivos importes, em moeda nacional, arbitrados e tabelados por norma estadual ("Tabela Estadual de Emolumentos"), na forma do art. 2º, I, da Lei 10.169/2000.
- e) finalidade/destinação: remuneração dos atos públicos notariais-registrais.

Entretanto, se já esta primeira taxa, que incide sobre o custo dos serviços públicos estaduais de notas e registros, está cominada legalmente ao particular/usuário, que passa a ser dela contribuinte de direito e de fato, gera ainda a mesma Lei 10.169/2000, agora com espeque não mais no § 2º do art. 236/CF, mas em seu § 1º, oportunidade para a instituição, no mesmo âmbito dos Estados-membros, de também outro distinto tributo.

É que, se a primeira exação tributária - a taxa de serviços propriamente considerada e denominada emolumentos, destinada à exclusiva remuneração do uso, pelo particular, dos serviços estaduais, de notas e de registro - ampara-se no comando constitucional expresso (do art. 236, § 2º, da CF), que impõe sejam tais atividades diretamente remuneradas, outra imposição da Constituição fixa dever público ao Estado de submeter tais atos "... a fiscalização... pelo Poder Judiciário...".

Dotando, desta forma, os Estados-membros de adicional e específico poder administrativo de polícia e conferindo-lhes *plus* fiscalizatório, precisamente o *munus* da fiscalização especial dos atos extrajudiciais-descentralizados, e finalmente atribuindo o fiscalizatório ao Poder Estatal, que, por origem, assume - e detém estrutura - para exclusiva prestação do centralizado serviço público jurisdicional, a Constituição/88 editou ônus adicional.

Considerando que, apenas em Minas Gerais, registra-se existência de milhares de pontos (ou serventias) delegatários de serviços notariais-registrais, cada um dos quais empenhados na prática diária de dezenas, ou até centenas, de atos ligados a interesses de particulares, tem-se uma idéia do volume robusto do encargo fiscalizatório atribuído pelo Constituinte originário aos Poderes Judiciários dos entes estaduais.

Juízes estaduais e serventuários da Justiça tiveram, de consequência, de armar - usualmente no âmbito das respectivas Corregedorias de Justiça estaduais - verdadeira parafernália estrutural especializada (juizes dotados de jurisdição fiscalizatória especializada, funcionários especializados, etc.), com o fito, exclusivamente, do cumprimento do comando superior, do citado parágrafo primeiro do art. 236/CF.

Tal adicional estruturação pública, ou representativa do *plus* fiscalizatório imposto à infra-estrutura dos Estados-membros, especificamente o poder de polícia oneroso e gravemente atribuído diretamente pela Constituição Federal, aos Judiciários estaduais, haverá, como específica atribuição estatal, de receber correspondente suprimento financiador, por recursos públicos.

Se a atividade judiciária-ordinária - ligada à centralizada prestação de serviços jurisdicionais *stricto sensu* - remunera-se, no âmbito dos Estados, por repasse de receitas ordinárias (impostos principalmente), a adicional e específica fiscalização dos serviços públicos estaduais descentralizados e delegados exige, correspondentemente, financiamento público específico.

Nesta *ratio*, está, então, a justificativa para que os Estados-membros, com amparo nas conjugadas disposições - do art. 236, § 1º, c/c art. 145, II, da CF - pudessem instituir, legalmente, correspondente tributo-finalístico remuneratório (especificamente remuneratório) do poder de polícia-fiscalizatório dos atos notariais e de registro.

Taxas estaduais de polícia (remuneratórias da fiscalização público-estadual), aliadas à própria Taxa Estadual de Serviços (os próprios emolumentos detalhados na Lei 10.169/2000), passam, assim, a constituir dupla incidência tributária, específica e admissível, à luz da Carta da República, para os serviços notariais e registrais.

No âmbito do Estado de Minas Gerais, ambas as taxas - tanto a remuneratória de serviços (os emolumentos tabelados) e a remuneratória da fiscalização (do poder administrativo de polícia) - acham-se plena e validamente instituídas por distintas leis estaduais.

Os emolumentos estaduais - a taxa de serviços notariais e registrais - estão instituídos e arbitrados pela Lei Estadual 12.727/97, que se incumbe, no âmbito do Estado (de MG), da "... contagem, cobrança e pagamento dos emolumentos devidos por serviços extrajudiciais...".

Trata-se, portanto - e considerando-se, repita-se, o caráter tributário dos emolumentos -, de norma especial-estadual tributária.

Já a remuneração específica dos serviços de fiscalização estadual - a carga do Poder Judiciário mineiro - ampara-se na instituição, posteriormente decidida em relação aos emolumentos estaduais, de outro específico tributo finalístico-estadual, denominado, textualmente, pela Lei 13.438/99, Taxa de Fiscalização Judiciária.



Há, então, em Minas Gerais, além da taxa de serviços propriamente dita - ou, da instituição dos emolumentos tabelados pela Lei 12.727/99 -, a Taxa de Fiscalização Judiciária-TFJ (instituída pela Lei 13.438/99), ambas incidindo sobre o custo de cada ato notarial e registral ou, em conjunto, sobre o custo total dos serviços notariais e registrais.

Embora dúplice esta incidência sobre os mesmos custos dos serviços públicos estaduais, as ditas exações não se confundem, pois apresentam elementos integrantes completamente distintos, sendo os seguintes os que consolidam especificamente a TFJ-Taxa de Fiscalização Judiciária instituída pela Lei 13.438/99:

a) fato gerador da incidência da taxa de polícia: a fiscalização efetiva e administrativa (diversa da atuação jurisdicional *stricto sensu*), exercida pelo Poder Judiciário estadual quanto ao implemento dos atos notariais e registrais;

b) contribuintes da taxa de polícia - os próprios delegatários dos serviços estaduais notariais/registrais;

c) agente arrecadador da taxa de polícia (o Estado de Minas Gerais, com o concurso do Poder Judiciário estadual, pelo controle do emprego do "selo" de fiscalização em cada ato notarial/registral, conforme "Notas ao Anexo II", constantes da Lei 13.438/99 c/c Lei 12.727/97);

d) base de cálculo/aliquotamento: respectivamente, parcela do custo efetivo dos atos notariais e respectivos importes, em moeda nacional, fixados para cada um dos emolumentos, arbitrados e tabelados (indicador constante do "Anexo II" da "Tabela Estadual de Emolumentos");

e) finalidade/destinação: remuneração dos atos de fiscalização público-administrativa dos serviços registrais/notariais.

Como se vê, os serviços público-estaduais notariais e registrais acham-se, no âmbito do Estado de Minas Gerais, sujeitos a duplicada, específica e finalística tributação estadual, derivada de duas Taxas: Taxa de Serviços denominada emolumentos (custeada por usuários) + Taxa de Polícia denominada TFJ (custeada por delegatários dos serviços).

Assim, se os emolumentos - a taxa de serviços - destinam-se à remuneração total dos atos notariais/registrais, nela incluída, por repartição automática do proveito da arrecadação, a própria remuneração do delegatário, a TFJ-Taxa de Fiscalização Judiciária, por sua vez, constitui parcela que, arrecadada no próprio ato do pagamento dos emolumentos (diária ou semanalmente recolhidas ao próprio Tesouro estadual), se faz destacada do custo integral dos serviços.

Isto bem demonstra que a TFJ não constitui, em absoluto, proveito econômico para os delegatários dos serviços, que, rigorosamente - e por serem os devedores do seu recolhimento efetivo semanal-diário ao Tesouro - figuram, *ex vi legis*, como contribuintes de direito e de fato desta taxa.

Neste sentido, os serviços notariais/registrais, em Minas Gerais, se sujeitam, repita-se, a duplo e finalístico custeio público: Taxa de Serviços suportada pelos usuários + Taxa de Polícia suportada por delegatários.

Ambas assentadas em um mesmo fato gerador - a prática do ato notarial/registral -, não podem, em absoluto, servir a outra adicional e não finalística incidência, por impostos.

Se o fato gerador - derivado do exercício pelo ente interno da Federação, de competência tributária própria - já se exaure com a instituição prévia de tributo direto, veda-se sua reinvenção, como fonte tributária adicional.

Trata-se este de comando que distingue e impossibilita uso da hipótese de incidência de taxas para a instituição de impostos, vedação haurida diretamente da Constituição Federal - art. 145, § 2º, *in verbis*:

Art. 145. (...)

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

Em igual sentido, o art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

Art. 77. (...)

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital da empresa.

Tanto assim já o é, ou seja, tanto já não se permite a tributação por impostos ou adicionais tributários de fatos geradores de taxas, que nem aos Estados-membros - que são os únicos titulares, repita-se, dos serviços notariais/registrais - tem a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal permitido uso de taxas de serviços que tipificam os emolumentos como base para adição de impostos.

No paradigmático julgamento, em ação direta de inconstitucionalidade - ADIN 1.778, de Minas Gerais, Relator Ministro Nelson Jobim, na qual litigantes a Anoreg-Associação dos Notários e Registradores do Brasil e a Assembléia Legislativa de Minas Gerais/Governo do Estado -, o excelso STF, por unanimidade, suspendeu eficácia de dispositivos então constantes da Lei Mineira 12.727/97, que justamente instituía, com caráter tributário de imposto, adicional de receita pública.

Naquele histórico e educativo aresto, datado de 31.03.2000, a Suprema Corte acentuou:

Serviços cartorários. Custas e emolumentos. Acréscimo de percentual intitulado. Receita adicional. Ausência de relação com o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível. Incompetência dos Estados da Federação para instituir impostos sobre os negócios notariais. Espécie que não configura taxa nem imposto.

Inobstante tudo isso, ou seja, a despeito da mais absoluta impossibilidade de servir o mesmo fato gerador de taxas estaduais - de serviços e de polícia, como são os emolumentos e a Taxa de Fiscalização Judiciária, já definidos, instituídos e sujeitos à atual arrecadação em Minas Gerais, na forma das Leis Estaduais mineiras, 12.727/97 e 13.438/99 -, à própria incidência de impostos estaduais, lança-se, agora, a LC 116 à permissão para que os municípios tributem, com imposto sobre serviços, estes mesmos fatos.

Com efeito, relembre-se que o item 21, da "Lista Anexa", conjugado com o art. 1º da LC 116, dá conta de que o fato gerador adotado para o novo Imposto Sobre Serviços-ISS será o implemento de "serviços de registros públicos, cartorários e notariais" e que o contribuinte do imposto municipal haverá de ser o prestador desses serviços.

Ocorre, como dito, que o "prestador" dos serviços notariais/registrais - o delegatário estadual dos mesmos - já se submete, no âmbito do Estado de Minas Gerais, a específica e finalística exação, que tem por base o mesmo fato, eis que contribuinte, pela exata prestação dos serviços notariais/registrais, da Taxa de Fiscalização Judiciária-TFJ, instituída pela Lei Estadual 13.438/99.

Nem se diga, aliás, deva ser considerado contribuinte de fato do ISS, para viabilização da nova incidência municipal, o tomador dos serviços notariais/registrais - o particular-usuário dos serviços, que suporta o custeio dos emolumentos -, pois, rigorosamente, também, sob este ângulo da questão, o tomador já se acha pré-tributado pela própria taxa de serviços, através do custeio direto dos emolumentos.

Lembre-se, uma vez mais, que, em Minas Gerais, via de normas estaduais distintas (Leis 12.727/97 e 13.438/99), ambos, o tomador (usuário) e o prestador dos serviços (delegatário), suportam, acerca do mesmo fato-gerador (o implemento dos atos notariais-registrais), diversas e inconfundíveis taxas estaduais (uma, de serviços-emolumentos, paga pelo usuário; outra, de polícia-fiscalização, recolhida pelo delegatário ao Tesouro).

Neste sentido, a instituição do ISS - imposto do município - sobre os mesmos serviços notariais-registrais, além de contrariar a vedação constitucional à tributação recíproca, viola, claramente, a intangibilidade do fato gerador pré-tributado por duas taxas estaduais.

Não bastasse isso, deve-se atentar para o fato de que, ao permitir utilização, como base para o cálculo do ISS, do preço dos serviços notariais/registrais, a LC 116 ainda termina por eleger, igualmente, mesma base sobre a qual se apresentam as citadas taxas mineiras - de serviços e de polícia -, já que ambas têm, justamente, no valor dos serviços o parâmetro, definido nos Anexos I e II da Lei 12.727/97, o elemento unitário para a quantificação respectiva.

Isto faz com que, incidindo o ISS sobre o mesmo importe - o custo dos serviços -, se estará, a rigor, promovendo a triplice incidência tributária sobre mesma base remuneratória (duas taxas estaduais e o novo imposto municipal).

A LC 116, noutras palavras, lança-se à prática, constitucionalmente vedada, da superposição exacional sobre mesmo fato gerador e sobre mesma base de cálculo pré-tributados, implementando, nisso, inequívoco *bis in idem*, relativamente à definição, que faz, no item 21, de sua "Lista de Serviços", dos serviços notariais e registrais como atividades tributáveis pelo ISS.

Ao fazê-lo, ainda duplica a legitimação arrecadatória - tornando-a municipal, quando já há muito estadual - acerca de fatos e base idênticos, o que evidencia insustentável tributação repetida em níveis diferentes da Administração Pública, sendo que os serviços cogitados são específicos de uma só unidade federativa (art. 79, II, do CTN).

Por tudo, nos parece, também sob este outro aspecto, insustentável, frente ao Texto Maior, a decisão legislativa adotada no item 21 da "Lista" trazida com a edição da LC 116.

#### Conclusão

Quer-nos parecer, conclusivamente, que a opção legislativa inovadora da LC 116, pelo conjunto dos aspectos abordados - violação à imunidade recíproca constitucionalmente assegurada, tributação, por imposto, de fato e base pré-tributados por taxas estaduais vigariantes, inclusive, no Estado de Minas Gerais -, não resiste à análise de constitucionalidade material.

Debates de constitucionalidade, portanto, do item 21, da "Lista" adicionada pela LC 116, frente aos citados dispositivos da CF, parecem inevitáveis, o que fará com que o Judiciário seja convocado à apreciação correspondente, a fim de que a palavra final sobre o tema seja dada - observando-se, pela natureza do debate tributário, limitadores de legitimação recém-editados pela Medida Provisória 2.180/35-2001, que deu nova redação ao parágrafo único do art. 1º da Lei 7.345/85.

#### Referências bibliográficas

- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*.  
SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*.  
MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*.  
MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*.  
MARTINS, Cláudio. *Teoria e Prática dos Atos Notariais*.  
LOPES, M. M. Serpa. *Tratado dos Registros Públicos*.  
CENEVIVA, Walter. *Lei Dos Registros Públicos Comentada*.  
\_\_\_\_\_. *Lei dos Notários e dos Registradores Comentada*.  
NEGRÃO, Theotonio. *Código Civil Anotado*.  
CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed.  
MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*.  
VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*.  
PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*.  
GODÓI, Marciano Seabra de et al. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*.

-...-