



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

## **PARECER**

### *Sumário:*

I. Da Consulta. II. Do Parecer. 1. O sistema constitucional brasileiro e a rígida discriminação das competências tributárias. 1.1. O subsistema constitucional tributário brasileiro e os princípios da estrita legalidade e da tipicidade da tributação. 2. A faixa de incidência do ISSQN, segundo a previsão constitucional. 3. Normas gerais de direito tributário: mecanismos de ajuste que asseguram o funcionamento do sistema. 3.1. O Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03. 4. Dinâmica e consistência do sistema do direito positivo: revogação e antinomias. 4.1. A necessária incompatibilidade entre normas para caracterizar a "revogação tácita". 5. A compostura do caso concreto, em termos de evolução legislativa. 6. Inocorrência de revogação do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. 7. A finalidade do tratamento diferenciado conferido aos serviços prestados na forma de trabalho pessoal do contribuinte. 8. O caráter pessoal dos serviços prestados pelos notários e oficiais de registro público. 9. Base de cálculo: funções e relevância na determinação da exigência tributária. 10. A base de cálculo do ISSQN relativo aos serviços prestados pelos notários e oficiais de registro público. III. Das Respostas aos Quesitos.

### **I. Da Consulta**

A ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO ESTADO DE SÃO PAULO – ANOREG/SP submete à minha apreciação problema jurídico-tributário concernente à cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e de registros públicos.

A Consulente esclarece que, em 15/12/2003, propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-2, objetivando fosse declarada a inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, por terem eles relacionado os serviços notariais e de registro público dentre aqueles tributáveis pelo ISSQN.

Na sessão plenária realizada em 13/02/08, o Superior Tribunal Federal, por maioria dos votos, julgou improcedente a mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, reconhecendo, por conseguinte, a possibilidade de cobrança do ISSQN relativo aos serviços notariais de registro público.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Diante de tal decisão, a Consulente indaga-me a respeito dos critérios para o cálculo do imposto municipal. Para dar rendimento ao parecer, e no sentido de isolar os tópicos que outorgam substância ao assunto, formula sete quesitos para os quais solicita minha manifestação de maneira clara e objetiva.

Ei-los:

*1. Há incompatibilidade entre o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que disciplina a tributação do serviço prestado em caráter pessoal, e a Lei Complementar nº 116/03? O mencionado § 1º do art. 9º continua em vigor?*

*2. Tendo em vista a personalidade com que o Poder Público outorga a delegação para o exercício das funções de notário e de oficial registrador, é correto afirmar que estes prestam serviços em caráter pessoal?*

*3. É pessoal a responsabilidade dos notários e registradores pelos atos praticados nas serventias das quais são titulares?*

*4. Qual o tratamento jurídico conferido aos notários e oficiais registradores pela legislação do Imposto sobre a Renda? E pela legislação previdenciária?*

*5. Em termos de tributação do ISSQN, os Municípios devem dispensar aos notários e oficiais registradores o mesmo tratamento dispensado aos demais prestadores de serviço em caráter pessoal, como é o caso dos advogados e médicos? A exigência do imposto municipal com base no valor bruto dos emolumentos percebidos representa violação ao princípio constitucional da isonomia?*

*6. Considerando que o valor líquido apurado em livro caixa pelos notários e oficiais registradores constitui a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, é autorizado aos Municípios tomarem esses mesmos valores para fins de exigência do ISSQN?*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*7. Sendo julgada improcedente a ADI nº 3089, com o conseqüente reconhecimento da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços notariais e registrares, a cobrança desse imposto deverá ocorrer na forma prevista para a tributação de trabalho pessoal, com base em valor fixo, ou o gravame poderá recair sobre o valor total dos emolumentos percebidos?*

## **II. Do Parecer**

### **1. O sistema constitucional brasileiro e a rígida discriminação das competências tributárias**

Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco. Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o do direito positivo (ordenamento), instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de incoerência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor de sua consistência. Há dúvidas no que concerne à amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema. A questão é relevante, mas, antes de tudo, importa



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

saber o que é sistema e quais as proporções de conteúdo que devemos atribuir a esse termo.

Já recordara Alf Ross<sup>1</sup> que *“la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre”*. Dentro dessa plurivocidade haverá sempre uma acepção de base e outra (ou outras) que podemos chamar de contextual (ou contextuais), como observa Luiz Alberto Warat<sup>2</sup>. Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

Atendo-nos à mencionada significação de base, é possível ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. As normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Esse sistema apresenta-se composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição. Esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

Cabe registrar que o texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado. A ordem jurídica apresenta normas dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela

<sup>1</sup> *Sobre el derecho y la justicia*, Buenos Aires: Eudeba, 1963, p. 130.

<sup>2</sup> *O direito e sua linguagem*, Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1964, p. 65.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e seus modos de transformação. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.

Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior está o da competência legislativa tributária. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, devendo o legislador infraconstitucional regulá-la nos exatos termos constitucionalmente prescritos. Tratando-se de atribuição de competência, estão envolvidas não apenas autorizações, mas também limitações, não podendo a pessoa competente ultrapassar as fronteiras de sua atuação, demarcadas no Texto Supremo. Como já se manifestava Geraldo Ataliba<sup>3</sup>, *“o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”*. Temos no Brasil, portanto, uma minuciosa discriminação das competências tributárias, em que é relacionado, de forma pormenorizada, o campo tributável atribuído a cada unidade federal.

<sup>3</sup> *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 21.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

### ***1.1. O subsistema constitucional tributário brasileiro e os princípios da estrita legalidade e da tipicidade da tributação***

Da concepção global de sistema jurídico-positivo, tomada a expressão como conjunto de normas associadas segundo critérios de organização prescritiva, e todas elas voltadas para o campo material das condutas intersubjetivas, extraímos o subsistema das normas constitucionais e, dentro dele, outro subsistema, qual seja o subsistema constitucional tributário. Pode-se dizer, ainda que em traços largos e sobremodo abrangentes, que suas unidades integrantes são as normas constitucionais que versem, direta ou indiretamente, a matéria tributária.

O subsistema do qual tratamos é fortemente marcado por enunciados de cunho axiológico, revelando a orientação do legislador constituinte em impregnar as normas de inferior hierarquia com uma série de conteúdos de preferência por núcleos significativos.

O primeiro é o cânone da legalidade, projetando-se sobre todos os domínios do direito e inserido no art. 5º, II, do Texto Constitucional vigente: *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. No setor do direito tributário, porém, esse imperativo ganha feição de maior severidade, por força do que se conclui da leitura do art. 150, I, do mesmo Diploma: *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"*. Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei. Quadra advertir que a mensagem não é dirigida somente ao legislador das normas gerais e abstratas, mas, igualmente, ao administrador público, ao juiz e a todos aqueles a quem incumba cumprir ou fazer cumprir a lei. No desempenho das respectivas funções, a todos se volta o mandamento constitucional, que há de ser cumprido. Qualquer tipo de imposição



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

tributária que se pretenda instituir há de curvar-se aos ditames desse primado, conquista secular dos povos civilizados, que permanece como barreira intransponível para os apetites arrecadatórios do Estado-Administração.

Em linha de princípio, o veículo introdutor da regra-matriz de incidência tributária, no ordenamento, há de ser sempre a lei (sentido lato). O princípio da estrita legalidade, todavia, vem acrescer os rigores procedimentais em matéria de tributo, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei adventícia traga, no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária.

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.

Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária. Nesse percurso, *ou ocorre* a subsunção do fato à regra-matriz de incidência, *ou não ocorre*, afastando-se terceira possibilidade. Perfaz-se, aqui, a eficácia da lei lógica do terceiro excluído: a proposição “p” é verdadeira ou falsa, inadmitindo-se situação intermediária. Por outro lado, ocorrido o fato, a relação obrigacional que nasce há de ser exatamente aquela estipulada no conseqüente normativo.

Em síntese: sem lei anterior que descreva o fato imponible, obrigação tributária não nasce (princípio da legalidade); sem subsunção do evento à hipótese normativa, também não (princípio da tipicidade); havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei (princípio da tipicidade). São condições necessárias para o estabelecimento de vínculo tributário válido. O



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário.

## **2. A faixa de incidência do ISSQN, segundo a previsão constitucional**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, encontra sua materialidade previamente referida no Estatuto Maior. É o que se depreende da leitura do art. 156, III, o qual dispõe competir aos Municípios instituir impostos sobre "*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*".

Identifiquemos, agora, o conteúdo significativo da expressão "serviços de qualquer natureza" empregada pelo constituinte para fins de incidência desse gravame. Ao iniciar a análise da expressão, logo no exame do primeiro instante, percebe-se que o conceito de "prestação de serviço", nos termos da previsão constitucional, não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase não se incluem: (i) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, *a*, da Carta Fundamental); (ii) o trabalho realizado para si próprio, por ser despidido de conteúdo econômico; e (iii) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

Para configurar-se a prestação de serviços é necessário acontecer o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

A mais desse fator, é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de uma *obrigação de fazer*. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços: o ISSQN só incidirá tratando-se de conduta tipificada como obrigação de fazer. Por outro ângulo, a incidência desse imposto pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, sendo inexigível quando se tratar de obrigação que imponha ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. Logo, a prestação de serviço, passível de percussão pelo ISSQN, verifica-se quando uma pessoa executar obrigação de fazer em benefício de uma segunda pessoa, mediante remuneração por parte desta.

### **3. Normas gerais de direito tributário: mecanismos de ajuste que asseguram o funcionamento do sistema**

A despeito de complexo, nosso ordenamento tributário tem sua racionalidade, de tal sorte que seus destinatários, se desejarem, não ficarão perdidos, entregues à prática de construções de sentido desenvolvidas livremente, cada qual emitindo interpretações talhadas por seu exclusivo modo de compreensão e orientadas por sua particular ideologia. O direito posto fixa valores, impõe direcionamento à regulação das condutas, empregando sempre os modais deônticos obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp), mas sofrendo os arroubos intelectivos do receptor das mensagens, mediante vetores expressos ou implícitos, aptos para condicionarem o raciocínio exegético e conterem a progressão de estimativas individuais dentro de padrões axiológicos garantidores de uniformidade, harmonia e unidade no grande *factum* comunicativo que é o direito.

O delicado relacionamento entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, pessoas políticas portadoras de autonomia, dá-se pela distribuição rígida das competências impositivas, estabelecidas em faixas exclusivas pela técnica tabular, vale dizer, enumerando-se imposto por imposto, com suas especificidades. Por sua vez, para as taxas e contribuições de melhoria há parâmetros seguros que eliminam, quase por completo, a possibilidade de



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

entrechoques jurídicos de pretensão tributante, tendo em vista que União, Estados, Distrito Federal e Municípios só estão autorizados a instituir e cobrar taxas conforme desempenhem a atividade que serve de pressuposto para sua exigência, sendo permitido instituir contribuição de melhoria apenas pela pessoa jurídica de direito público que realizar a obra pública geradora de valorização imobiliária dos particulares.

Não obstante essa pormenorizada distribuição das competências entre as pessoas políticas, há campos da incidência tributária que ensejam dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos, tendo em vista, como bem anota Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>4</sup>, da *"insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência, relativamente aos fatos geradores de seus tributos"*. Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna).

A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República.

O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que se atinarmos à significação axiológica dos grandes princípios constitucionais; se observarmos os limites objetivos que a Carta Magna estabelece; e se nos ativermos ao dinamismo da legislação complementar, exercitando as funções que lhe são próprias, poderemos compreender, adequadamente, os comandos tributários, atribuindo-lhes o conteúdo, sentido e alcance que a racionalidade do sistema impõe.

<sup>4</sup> *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 124.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Tudo, entretanto, no pressuposto de que se observe, com o máximo rigor, com toda a radicalização e com inexcedível intransigência, o axioma fundamental da hierarquia, juntamente com o princípio da reserva legal, considerado como aquele segundo o qual os conteúdos deonticos devem ser introduzidos no ordenamento jurídico mediante o veículo normativo eleito pela regra competencial. Sem observância a tais peculiaridades, o sistema se dissolve, transformando-se num amontoado de proposições prescritivas, desprovido de organização sintática e de critério que nos possa orientar para estabelecer a multiplicidade intensiva e extensiva das normas jurídicas, nos vários patamares do direito posto.

Ao lado disso e para além de tais cuidados, que ostentam a preocupação do constituinte em manter o esquema federativo, a instituição da República, a autonomia dos Municípios e o rico feixe de direitos e de garantias individuais, está a operativa função da lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, dispondo sobre matéria que o Texto Magno expressamente indica, mas requerendo sempre a adoção de procedimento compositivo mais rigoroso (maioria absoluta nas duas Casas do Congresso).

A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de **mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República**. Percebo a legislação complementar operando de dois modos diferentes: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, isto é, introduzindo aqueles preceitos que regulam as limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias.

Posso resumir para dizer que o constituinte elegeu a legislação complementar como o veículo apto a pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores do Texto Supremo estiverem em jogo. A regra é a franca utilização das competências constitucionais pelas entidades políticas portadoras de autonomia. Quando, porém, qualquer daquelas diretrizes da Lei Maior estiver na iminência de ser violada, pelo exercício regular da atividade legiferante das pessoas políticas, podendo configurar-se conflito jurídico no campo das produções normativas, ingressa a lei complementar colocando no ordenamento “normas gerais de direito tributário”, atuando na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e regendo matérias que, a juízo do constituinte, parecem suscitar maior vigilância, estando por merecer, por isso, cuidados especiais.

No que diz respeito ao ISS, o constituinte conferiu à lei complementar a específica atribuição de delimitar os serviços tributáveis, nos seguintes termos:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:*

*(...)*

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

Diante da complexidade da matéria e visando a evitar eventuais conflitos de competência, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras de quais sejam os *serviços de qualquer natureza*, susceptíveis de tributação pelos Municípios. Essa é uma das matérias que o constituinte considerou especial e merecedora de maior vigilância, demandando disciplina cuidadosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Além disso, no art. 146, III, *a*, o constituinte prescreveu a possibilidade de a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, dentre elas, sobre a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição. E a finalidade de tal preceito é, exatamente, conferir à lei complementar típico papel de ajuste, garantindo a harmonia que o sistema requer, mediante a uniformização do tratamento dispensado aos contribuintes pelos diversos entes tributantes.

### ***3.1. O Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03***

Consignados os esclarecimentos acima e considerando que o Decreto-lei nº 406/68 disciplina o regime jurídico do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, objeto deste Parecer, é o caso de lembrar que referido Diploma Legal foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da “legislação anterior”, naquilo em que não for incompatível com o novo sistema tributário brasileiro. É o tradicional “princípio da recepção”, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social.

Ocorre que o legislador, ao redigir o Decreto-lei nº 406/68, disciplinou, em muitos de seus dispositivos, matéria privativa de lei complementar, como é o caso da identificação dos “serviços de qualquer natureza”. Logo, em face de tal orientação semântica, foi esse preceptivo acolhido pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele estatuto, em função do assunto por ele regulado.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Pretendendo introduzir alterações na ordem jurídico-tributária, foi editada, em 31 de julho de 2003, a Lei Complementar nº 116. Esse Diploma, além de introduzir nova lista de serviços, traçou regras diferenciadas a respeito do local em que se considera prestado o serviço e devido o imposto, estabeleceu isenções, delimitou o fato jurídico susceptível de tributação pelo tributo municipal, dentre outras disposições. E, apesar de relacionar algumas exceções, não alterou a base de cálculo do ISSQN, mantendo a regra geral de incidência sobre o preço do serviço e as exceções já existentes quando da sua edição, como é o caso da cobrança de tributo sobre serviços prestados na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

#### **4. Dinâmica e consistência do sistema do direito positivo: revogação e antinomias**

O direito, como vimos, é fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas. E onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestam. Não se trata, contudo, de algo estático, imutável. Ao contrário, o direito está em constante movimento, em que o legislador (em sentido lato), partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras. Tudo nos moldes previstos pelo próprio sistema jurídico.

Ao regular sua própria criação, ele institui o modo pelo qual se opera a produção, modificação e extinção de suas normas, fazendo-o por meio das denominadas *regras de estrutura*, as quais, recorrendo à analogia, representam, para o direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos enunciados, isto é, fórmulas oracionais com sentido. À sua semelhança, as chamadas regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual são elas alteradas e desconstituídas.

Conquanto o sistema do direito positivo, sendo composto por linguagem prescritiva, admita a existência de contradições entre as unidades do conjunto, o próprio ordenamento costuma trazer estipulações que determinam qual das normas há de prevalecer. Vale lembrar a lição de Lourival Vilanova<sup>5</sup>, no sentido de que *“O só fato da contradição não anula ambas as normas. Nem a lei de não-contradição, que é lei lógica e não norma jurídica, indicará qual das duas normas contradizentes prevalece. É necessária a norma que indique como resolver antinomia: anulando ambas ou mantendo uma delas”*.

A solução das antinomias porventura existentes no sistema resolve-se pelos critérios estabelecidos no ordenamento e não por outros meios. Nesse sentido, a Teoria Geral do Direito construiu três regras de solução de conflitos de normas, os quais, posteriormente, foram inseridos no sistema do direito positivo brasileiro pela Lei de Introdução ao Código Civil, por seu art. 2º, nos seguintes termos:

*“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

*§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.*

*§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.*

Observa-se, com esse dispositivo, que revogação pode dar-se *com* ou *sem* conflito de normas. No segundo caso, tem-se a *revogação expressa*,

<sup>5</sup> *Causalidade e relação no direito*, 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 212.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

que atinge diretamente um ou alguns enunciados (v.g., “fica revogado o artigo X da lei Y” ou “revoga-se a lei Y”), enquanto na primeira hipótese opera-se *revogação tácita*, em que, diante da ausência de indicação do dispositivo ou lei revogada, persiste conflito entre as duas legislações. Diz-se haver revogação expressa quando a lei revogadora manifestamente o declare, e haverá revogação tácita quando existir incompatibilidade entre lei anterior e lei posterior, ou, ainda, quando esta regular inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. Observando o direito positivo como texto, poderíamos dizer que a revogação expressa atua no plano da literalidade textual (S1), enquanto a revogação tácita ocorre no altiplano das significações, quer consideradas isoladamente (S2), quer articuladas na forma de juízo hipotético-condicional (S3).

Vimos de ver que a solução das antinomias porventura existentes no sistema resolve-se pelos critérios estabelecidos no próprio sistema e não por outros meios. Nesse sentido, as referidas disposições da Lei de Introdução ao Código Civil funcionam como meta-regras, determinando como a norma perde sua vigência e é excluída do sistema. É com fundamento em suas determinações que se enunciam os princípios da *lex posterior derogat priori*, *lex superior derogat inferiori* e *lex specialis derogat generalis*.

Quanto à aplicabilidade do disposto na Lei de Introdução ao Código Civil convém esclarecer que, não obstante sua denominação possa aparentar tratar-se de dispositivos integrantes do Código Civil, esta primeira impressão deixa de existir assim que entramos em contato com seu conteúdo prescritivo, disciplinador da aplicação das leis em geral. Seus efeitos jurídicos estendem-se muito além do Direito Civil, encontrando emprego não só no direito privado interno, mas também no âmbito público e internacional privado, funcionando como verdadeiro diploma da aplicação, no tempo e no espaço, de todas as normas brasileiras. O Direito Tributário não foge a essa regra, como determina expressamente o art. 101 do Código Tributário Nacional: “*A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

*normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo". As regras para solução de conflitos normativos veiculadas pela LICC são, por conseguinte, integralmente aplicáveis à esfera tributária.*

#### ***4.1. A necessária incompatibilidade entre normas para caracterizar a "revogação tácita"***

Convém anotar que "revogação" é termo genérico que indica a cessação da produção de efeitos pela norma jurídica. Com a regra revocatória, corta-se a vigência da norma por ela alcançada, de tal arte que não terá mais força para juridicizar os fatos que vierem a ocorrer depois da revogação.

Examinado o modo pelo qual se opera a retirada da vigência normativa, verificamos que a revogação pode atingir o veículo introdutor, mediante disposições do tipo: "fica revogada a lei X". É a chamada ab-rogação. Outras vezes, dirige-se a enunciados normativos específicos, determinando que "fica revogado o artigo Y da lei X", deixando intactos os demais dispositivos constantes do documento legal. É, por isso, considerada uma revogação parcial, também denominada derrogação.

É possível, ainda, revogação mediante disposições derogatórias genéricas, não citados os enunciados que pretendem derogar. Essas cláusulas podem adotar formulações do tipo "ficam revogadas todas as disposições que se oponham ao disposto na presente lei", ou, mais comumente, "revogam-se as disposições em contrário".

Também se recorre ao vocábulo "revogação" quando, em fase de interpretação e aplicação do Direito, determinam-se as relações de preferência entre normas jurídicas incompatíveis. É a chamada "revogação por incompatibilidade". Por isso, havendo a substituição de textos normativos, estar-se-á diante de preceito revogatório, visto que o novo comando introduzido impede a continuidade de aplicação do preceito substituído.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Ao disciplinar a dinâmica normativa, o direito positivo brasileiro prescreve a necessidade de “revogação expressa”, indicando-se, exatamente, o dispositivo ou o diploma legal que se pretende retirar do sistema jurídico. É o que prescreve o art. 9º da Lei Complementar nº 95/98, alterado pela Lei Complementar nº 107/01 que, com fundamento no art. 59, parágrafo único da Constituição da República, dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis:

*“Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou as disposições legais revogadas”.*

Em vista desse preceito legal, a revogação há de ser sempre expressa.

A “revogação tácita” nada mais é que uma antinomia, em que a norma introduzida mostra-se incompatível com preceito já existente. Nesse caso, não se verifica, em rigor, o fenômeno da revogação. O que se tem é um conflito de normas, com dois preceitos diversos pretendendo disciplinar o mesmo fato jurídico.

Esse é um ponto que deve ficar bem claro: só há contradição entre normas, acarretando a chamada “revogação tácita”, quando se estabelecer relação formal antagônica entre enunciados da mesma valência. Assim, para que pudéssemos falar em revogação tácita, precisaríamos, por exemplo, de (i) um enunciado que permitisse a prática de certo ato e de (ii) outro que proibisse essa mesma prática.

Feitos esses esclarecimentos, conclui-se inexistir contradição entre o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03: o primeiro determina a tributação diferenciada dos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte; o segundo nada prescreve a respeito do assunto, não se verificando a proibição de tal prática. Logo, não há como falar-se em revogação do primeiro preceito pelo diploma legal superveniente.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

## **5. A compostura do caso concreto, em termos de evolução legislativa**

A competência para instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que substituiu o antigo Imposto de Indústria e Profissões, foi criada em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18. Uma vez previsto em âmbito constitucional, o ISSQN foi regulamentado pelos arts. 8º a 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968.

No que diz respeito à base de cálculo, o Decreto-Lei nº 406/68 previu duas formas de tributação: (i) uma geral, tendo por suporte o preço do serviço; e (ii) outra específica, aplicável aos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, tanto individualmente, como por meio de sociedade. Dispôs em seu art. 9º:

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

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

*(...)*

*§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens I, III, IV e V (sic) (apenas os agentes da propriedade industrial) V e VII da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.*

Os §§ 1º e 3º do art. 9º criaram uma sistemática diferenciada de cálculo do ISS para os prestadores de serviço em caráter pessoal e para as sociedades profissionais. Em relação às sociedades profissionais, essa disciplina peculiar restringia-se a alguns setores, indicados na lista de serviços anexa. Mas, no



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

que diz respeito aos profissionais autônomos, o Decreto-Lei nº 406/68 não excepcionou qualquer atividade, aplicando-se a tributação diferenciada a todo e qualquer prestador de serviço que o faça na forma de trabalho pessoal.

É certo que a lista de serviços tributáveis foi alterada, por diversas vezes, ao longo dos anos. Assim o fizeram o Decreto-Lei nº 834/69, a Lei Complementar nº 56/87 e a Lei Complementar nº 100/99. Esses Diplomas, por modificarem a lista de serviços anexa, acabaram implicando nova redação do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Nenhuma dessas modificações, entretanto, acarretou revogação do § 1º do art. 9º desse Diploma Normativo.

Acerca do assunto, o Decreto-lei nº 834/69, sem mudar a essência da sistemática de tributação as sociedades profissionais, conferiu-lhe outra formulação textual para adaptá-la à nova lista de serviços, nos seguintes termos:

*"Art. 3º. O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*(...)*

*V – o artigo 9º, § 3º passa a vigorar com a seguinte redação:*

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

O mesmo fez a Lei Complementar nº 56/87:

*"Art. 2º. O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:*

*"§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades,*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável."*

Esses Veículos Normativos não promoveram modificação alguma no § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Assim, a tributação dos profissionais que prestassem serviços de forma pessoal foi mantida intacta, em sua redação original.

Posteriormente, com fundamento na competência que lhe foi atribuída pelo art. 146 da Constituição da República, a União editou a Lei Complementar nº 116/03, introduzindo outras normas gerais de direito tributário relativas ao ISSQN. Em seu art. 7º, manteve a regra geral no sentido de que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, indicando, nos parágrafos, algumas regras especiais relativas à quantificação do imposto, aplicáveis à locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04) e aos serviços de construção civil relacionados nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa. Não fez qualquer referência, porém, às regras especiais já existentes, constantes dos parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68. Vejamos o teor do mencionado dispositivo:

*"Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

*§ 1º. Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.*

*§ 2º. Não se incluem na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestados dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”*

A simples leitura desse artigo permite concluir que não há incompatibilidade entre o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 e o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. O *caput* do art. 7º acima transcrito reproduz, exatamente, a prescrição veiculada pelo *caput* do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, sem nenhuma alteração ou contradição. Acrescenta apenas, em seus parágrafos 1º e 2º, novas exceções, além daquelas já veiculadas no Decreto-Lei nº 406/68, e que não foram objeto de modificação ou supressão.

Ao final, a Lei Complementar nº 116/03 veicula normas de revisão sistêmica, revogando uma série de preceitos legais:

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

Nota-se, à evidência, que a Lei Complementar nº 116 **não revogou expressamente** o artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68, não o fazendo, também, em relação a seu § 1º.

No tocante ao § 3º do art. 9º, este não foi indicado de forma expressa pelo legislador complementar, tendo havido revogação apenas do Decreto-Lei nº 834/69 e da Lei Complementar nº 56/87, que haviam alterado a redação original daquele dispositivo. Por não ser objeto da presente Consulta, deixarei de tecer comentários acerca das divergências relativas à revogação ou não de tal preceito.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

O que interessa, para o deslinde do problema trazido pela Consulente, é a apreciação do disposto no § 1º do art. 9º, o qual, como mencionei, não foi revogado, já que não houve inserção de norma com ele incompatível, inexistindo, também, revogação expressa de qualquer dispositivo legal ou texto de lei que a ele se refira.

#### **6. Inocorrência de revogação do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68**

Tendo em vista que não houve revogação expressa do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 pela Lei Complementar nº 116/03, é necessário verificar se há incompatibilidade entre esses Diplomas, no que diz respeito à tributação dos serviços prestados na forma de trabalho pessoal.

Cabe registrar, desde logo, que o fato de a Lei Complementar nº 116/03 dispor sobre o ISS de modo geral não significa que as disposições especiais contidas no art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 tenham sido revogadas.

Nem se alegue que a nova lei teria revogado inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, ou seja, o ISSQN. Notadamente, não o fez. Tanto que, ao indicar os dispositivos revogados, limitou-se a alguns artigos e diplomas legais sem, em momento algum, aludir ao art. 9º ou a seu parágrafo 1º.

Cumprе esclarecer que a inexistência de revogação expressa do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não decorreu de mero “esquecimento” ou atecnia do legislador. Pelo contrário: a manutenção da vigência desse dispositivo foi intencional. É o que se depreende da análise do processo legislativo que culminou na Lei Complementar nº 116/03, pois embora na redação original do respectivo projeto de lei houvesse referência ao art. 9º do Decreto-Lei nº 406-68, **esse artigo foi excluído da redação do art. 10, o que demonstra a firme intenção do legislador de manter a sistemática diferenciada de tributação dos prestadores de serviço em caráter pessoal.**



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Não tendo havido revogação expressa, é preciso averiguar se existe algum conflito de normas inerentes ao tema. A resposta é negativa. Tal conclusão decorre do preceito veiculado no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei nova pode tratar do assunto regulado por lei anterior sem, no entanto, abranger alguns dos aspectos referidos pela lei antiga em relação ao mesmo assunto. A matéria regulada pode ser a mesma, mas a extensão das normas jurídicas aplicáveis, bem como os respectivos efeitos, podem diferir substancialmente. Nesse caso, ambas as disciplinas jurídicas coexistirão, conforme explica Maria Helena Diniz<sup>6</sup>:

*“A mera justaposição de disposições legais, gerais ou especiais, a normas existentes não terá o condão de afetá-las. Assim sendo, lei nova que vier a contemplar disposição geral ou especial, a par das já existentes, não revogará, nem alterará a lei anterior. Se a nova lei apenas estabelecer disposições especiais ou gerais, sem conflitar com a antiga, não a revogará. A disposição especial não revoga a geral, nem a geral revoga a especial, senão quando a ela se referir alterando-a explícita ou implicitamente. Para que haja revogação será preciso que a disposição nova, geral ou especial, modifique expressa ou insitivamente a antiga, dispondo sobre a mesma matéria diversamente. Logo, lei nova geral revoga a geral anterior, se com ela conflitar. A norma geral não revoga a especial, nem a nova especial revoga a geral, podendo com ela coexistir (...).”*

Disposição especial é aquela que veicula regulamentação específica, singular, ou mesmo excepcional em relação à disciplina comum e de caráter geral. Uma regra apresenta o atributo da especialidade em relação a outra quando a excepcionar para adaptá-la a circunstâncias particulares. Por isso, não há que falar em conflito entre norma geral e especial, incorrendo, por conseguinte, revogação de qualquer delas. A disciplina geral não toma em conta as

<sup>6</sup> *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 75-76.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

particularidades que justificaram o tratamento diferenciado e especial de certo fato ou sujeito. Diante disso, não há como pretender suprimir o regime de tributação especial em virtude de ter havido modificação do regime geral.

Observa-se que o *caput* do art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 veicula norma jurídica igual àquela contida no *caput* do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. No entanto, nenhuma referência faz ao § 1º do art. 9º, nem confere nova disciplina aos serviços prestados em caráter pessoal. Dito de outro modo, a Lei Complementar nº 116/03 repete a disciplina geral já veiculada pelo Decreto-Lei nº 406/48, acrescentando-lhe algumas exceções, mas não suprime as situações especiais antes previstas. Inconcebível, portanto, concluir pela revogação dos preceitos especiais, como bem esclarece Vicente Ráo<sup>7</sup>:

*"De todos os preceitos expostos, resulta que se uma lei nova reproduz a norma geral constante da lei anterior, sem se referir às exceções por esta consagradas, não se poderá sustentar, em caso de dúvida, que a confirmação da velha regra contenha a abolição das velhas exceções. É o princípio segundo o qual a revogação de uma lei não importa, só por si, a revogação de todas as exceções que, em relação à mesma, haviam sido estabelecidas, desdobra-se, segundo Unger, nas conseqüências seguintes, inclusive a acima mencionada: (...) d) se a lei não se declarar absoluta, deve-se inferir que o legislador pretendeu abolir, tão-somente, aquilo que, até então, vigorava como regra e, em conseqüência, com esta desaparecerão os seus corolários. Mas continuarão a subsistir as exceções."*

Configurando disposição jurídica de caráter excepcional, o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 subsiste após a edição da Lei Complementar nº 116/03, não sendo com ela incompatível. Tem-se (i) uma *regra geral* constante do *caput* do art. 7º da Lei Complementar nº 116/03, aplicável a todos os contribuintes

<sup>7</sup> *O direito e a vida dos direitos*, v. 1., 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 339 (grifos meus).



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

que não apresentam particularidades consideradas relevantes, em que se toma como base de cálculo do ISS o preço do serviço; e (ii) uma *regra especial*, relativa aos contribuintes que prestem serviços sob a forma de trabalho pessoal, caso em que o imposto será calculado nos termos do § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

Não houve revogação global, pois a Lei Complementar nº 116/03 indica expressamente os dispositivos revogados, sem fazer referência ao art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Além disso, a Lei Complementar nº 116/03 regulou substancialmente o ISS, mas, em relação à base de cálculo, limitou-se a reproduzir o disposto no *caput* do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e a regulamentar os serviços dos itens 3.04, 7.02 e 7.05. Inexiste, por conseguinte, contradição que permita concluir pela revogação do disposto no § 1º do art. 9º, o qual confere tratamento diferenciado à prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E, como pontifica Carlos Maximiliano<sup>8</sup>, "*contradições absolutas não se presumem*".

Por todo o exposto, permanece em vigor o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. E, tendo em vista que esse preceito exerce função de norma geral de direito tributário, com fundamento no art. 146 da Constituição da República, é imperativa sua observância pela legislação municipal que institua o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

#### **7. A finalidade do tratamento diferenciado conferido aos serviços prestados na forma de trabalho pessoal do contribuinte**

Podemos dividir em dois grandes grupos os tipos de serviços sujeitos à tributação pelo ISS: (i) os que dependem da atuação de um profissional habilitado a desempenhar uma atividade qualificada, e (ii) os que não exigem o requisito da "pessoalidade" para sua prestação, podendo ser desempenhados em caráter empresarial.

<sup>8</sup> *Hermenêutica e aplicação do direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 291.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

O tratamento tributário distintivo tem por fundamento, exatamente, o traço da personalidade na prestação do serviço. Se o serviço é prestado em caráter individual e personalíssimo, justifica-se o *discrimen* entre este e aqueles em que inexistente individualidade e responsabilidade pessoal do prestador. O fato de um serviço não exigir, necessariamente, um profissional tecnicamente habilitado, que confira caráter pessoal à atividade, é suficiente para atribuir-lhe disciplina diferenciada em relação aos prestadores de serviço na forma de trabalho pessoal: (i) no primeiro caso, a prestação do serviço pode ser feita de modo impessoal, sem a exigência de profissionais com formação técnica específica para desempenhá-los; a prestação do serviço pode ser feita por sociedades de capital, em que se tem por características a impessoalidade e a ausência de responsabilidade pelo exercício da atividade; (ii) na segunda hipótese, porém, o serviço é marcado pela intelectualidade e pela responsabilidade pessoal de quem o exerce.

As particularidades que revestem os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal implicam a necessidade de, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tratá-los de modo diferenciado. O modelo de tributação prescrito pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68 não configura privilégio algum, mas verdadeira adequação da base de cálculo às peculiaridades dos serviços prestados pessoalmente.

Esse é, também, o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que já se manifestou no sentido de ser essa forma de cálculo do ISS compatível com a Constituição de 1988, tendo sido por ela recepcionado e não existindo qualquer ofensa aos arts. 150, II e 145, § 1º do Texto Magno:

*"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, ART. 9º, §§ 1º E 3º. C.F., ART. 151, III, ART. 150, II, ART. 145, § 1º.*

*I. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a.*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88.*

*II. R.E. não conhecido.*<sup>9</sup>

E ainda:

*“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, DE 1968, ART. 9º, §§ 1º E 3º. C.F., ART. 150, § 6º, REDAÇÃO DA EC Nº 3, DE 1993.*

*I. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993.*

*II. Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68.*

*III – R.E. não conhecido.*<sup>10</sup>

Conforme decidiu a Corte Máxima, a forma de tributação veiculada pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68 objetiva concretizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, mediante disciplina jurídico-tributária que considere os aspectos distintivos da prestação de serviço marcada pela personalidade.

## **8. O caráter pessoal dos serviços prestados pelos notários e oficiais de registro público**

A atividade exercida pelos notários e oficiais de registro público encontra fundamento de validade no art. 236 da Constituição da República, que prescreve:

<sup>9</sup> RE nº 236.604-7/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 26/05/99, DJ de 06.08.99.

<sup>10</sup> RE nº 220.323-3/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 26/05/99, DJ de 18/05/2001.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

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

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

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

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

O dispositivo da Carta Magna permite entrever, por si só, o caráter pessoal da atividade desempenhada na consecução dos serviços notariais e de registro, visto que alude à sua *responsabilidade civil e criminal*, bem como à necessidade de que o prestador do serviço preencha, pessoalmente, certos requisitos técnicos, verificados mediante *concurso público de provas e títulos*.

Conforme prescrito pelo dispositivo constitucional, a atividade notarial e de registro foi disciplinada pela Lei nº 8.935/94, a qual, em diversas oportunidades, reitera o caráter personalíssimo da prestação desse serviço. Prescreve, em seu art. 3º:

*"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."*

Inicialmente, convém registrar a menção que esse dispositivo faz ao vocábulo "profissional", indicando que a atividade há de ser exercida, necessariamente, por pessoa física.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Além disso, há a exigência de que se trate de *profissional do direito*. Abrange, portanto, categoria em que se incluem os advogados, juizes, promotores, delegados e demais profissionais da área jurídica, os quais necessitam ser graduados em Direito por instituição de ensino superior reconhecida pelo Ministério da Educação e Cultura. Trata-se, sem dúvida, de atividade cujo desempenho demanda formação intelectual específica, o que, como anotamos no tópico anterior, consiste em uma das características do trabalho pessoal.

Vale consignar, ainda, que os atos dos notários e oficiais de registro são dotados de fé pública, evidenciando, com maior nitidez, a natureza pessoal dos serviços prestados. É exatamente em virtude de seu caráter personalíssimo que o art. 14 da Lei nº 8.935/94 relaciona uma série de requisitos pessoais necessários para o exercício dessa atividade profissional:

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

*I – habilitação em concurso público de provas e títulos;*

*II – nacionalidade brasileira;*

*III – capacidade civil;*

*IV – quitação com as obrigações eleitorais e militares;*

*V – diploma de bacharel em direito;*

*VI – verificação de conduta condigna para o exercício da profissão."*

Observa-se ser imprescindível, dentre outros caracteres pessoais, conhecimento intelectual específico, devidamente comprovado mediante concurso público de provas e títulos e diploma de bacharel em direito.

O aspecto personalíssimo com que os serviços de notas e de registro são prestados decorre, ainda, da forma pela qual se opera a delegação de tais atividades: a delegação é outorgada pelo Poder Público em caráter pessoal, de



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

modo que apenas os respectivos titulares possuem habilitação para praticar tais atos, dotados de fé pública.

Não bastassem esses fatores, a responsabilidade dos notários e oficiais de registro também é pessoal. Estes respondem pelos atos praticados na serventia da qual são titulares, responsabilizando-se por qualquer prejuízo decorrente de seus atos ou de seus prepostos.

O fato de existirem escreventes e auxiliares como empregados, conforme facultado pelo art. 20 da Lei nº 8.935/94, não descaracteriza a prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. Isso porque, conforme prescreve o art. 21 desse Diploma Normativo, a responsabilidade dos notários e registradores é sempre pessoal e exclusiva:

*"Art. 21. O gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo-lhe estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços." (destaquei)*

Ainda, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.935/94, os notários e registradores respondem pessoalmente pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática dos atos próprios da serventia, reiterando, com isso, sua responsabilidade.

Sobre o assunto, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça que, apesar de os notários e oficiais de registro poderem contratar empregados, isso não exclui sua responsabilidade, nem confere personalidade jurídica ao cartório:



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

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

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

*No caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva."<sup>11</sup>*

Na esfera tributária, também respondem pessoalmente por seus atos, conforme prescreve o art. 134, VI, do Código Tributário Nacional:

*"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*(...)*

*VI – os tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;"*

Esses dispositivos legais não deixam dúvidas quanto ao caráter pessoal do serviço prestado pelos notários e oficiais de registro. E tal pessoalidade é confirmada, ainda, pelas demais legislações tributárias, que conferem a esses sujeitos o mesmo tratamento dispensado aos profissionais liberais que exercem trabalho não-assalariado, como é o caso dos médicos e advogados. Eis o que prescreve, por exemplo, o art. 45 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda):

*"Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como:*

<sup>11</sup> REsp. nº 545.613-MG, 4ª T., Rel. Min. César Asfor Rocha, julgado em 08/05/2007, DJ de 29/06/2007 (grifos meus).



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*I – honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;*

*(...)*

*IV – emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos; (...)"*

Ademais, para não restar dúvida quanto ao caráter pessoal dos serviços prestados pelos notários e registradores, cabe registrar que a legislação do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99), em seu art. 106, ocupou-se da tributação dos emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como os notários e os oficiais de registro público, tributando-os como profissionais autônomos:

*"Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):*

*I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;*

*II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;*

*III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;*

*IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas."*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Como se vê, os notários e registradores recebem tratamento de *pessoa física* para fins de exigência do Imposto sobre a Renda, sendo tributados como *profissionais autônomos*, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (o chamado “carnê-leão”) e à escrituração de livro-caixa, do mesmo modo que ocorre com o médicos, advogados e outros profissionais liberais tributados na forma de trabalho pessoal. A respeito do tema, confira o posicionamento dos órgãos julgadores administrativos:

*“TABELIONATO DE NOTAS E PROTESTOS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS – Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários e oficiais públicos, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando remunerados exclusivamente pelos cofres públicos. (...)”<sup>12</sup>*

*“NOTÁRIOS. TABELIÃES. OFICIAIS PÚBLICOS. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS. Os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários e oficiais públicos, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, estão submetidos ao carnê-leão. Fundamentação legal: IN SRF nº 15/01.”<sup>13</sup>*

Semelhante é a disciplina conferida pela legislação previdenciária. Esta determina que o notário e o oficial de registros sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais. Veja-se o disposto no art. 9º, § 15, do Decreto nº 3.048/99:

<sup>12</sup> Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, 4ª Câm., Ac. nº 104-22813, Rel. Cons. Paulo Eduardo da Luz, Sessão de 07/11/2007.

<sup>13</sup> SRRF/7ª RF, Decisão nº 136, de 2001.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*“§15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas “j”<sup>14</sup> e “l”<sup>15</sup> do inciso V do caput, entre outros:*

*(...)*

*VII - o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994;*

*(...)*

*IX - a pessoa física que edifica obra de construção civil;*

*X - o médico residente de que trata a Lei n° 6.932, de 7 de julho de 1981.”*

No mesmo sentido, dispõe a Portaria MPAS n° 2.701/95:

*“Art. 1° O notário ou tabelião, oficial de registro ou registrador que são os titulares de serviços notariais e de registro, conforme disposto no art. 5° da Lei n° 8.935, de 18 de novembro de 1994, têm a seguinte vinculação previdenciária:*

*a) aqueles que foram admitidos até 20 de novembro de 1994, véspera da publicação da Lei n° 8.935./94, continuarão vinculados à legislação previdenciária que anteriormente os regia;*

*b) aqueles que foram admitidos a partir de 21 de novembro de 1994, são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, como pessoa física, na qualidade de trabalhador autônomo, nos termos do inciso IV do art. 12 da Lei n° 8.212/91.”*

*“Art. 3° Os titulares de serviços notariais e de registro são considerados empresa em relação a segurado que lhe preste serviço na condição de empregado, nos termos do art. 15 da Lei n°*

<sup>14</sup> j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

<sup>15</sup> l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

8.212/91, sendo devidas as contribuições para a seguridade de que trata a referida Lei.

*Parágrafo único. Os titulares de serviços notariais e de registro, embora pessoas físicas, que em virtude de suas atribuições estão obrigados ao registro no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda-CGC, identificar-se-ão junto ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS pela aposição do número do CGC nas guias de recolhimento, e os demais, dispensados deste, farão a sua identificação pelo número que será fornecido pelo INSS por ocasião da matrícula do contribuinte, naquela Autarquia."*

A Orientação Normativa MPAS/SPS nº 8/97 segue a mesma linha de raciocínio:

*"5. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

- a) o empregado;*
- b) o empregado doméstico;*
- c) o empresário;*
- d) o trabalhador autônomo;*
- e) o equiparado a trabalhador autônomo;*
- f) o trabalhador avulso;*
- g) o segurado especial.*

*(...)*

*5.4. É considerado trabalhador autônomo:*

- a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural em caráter eventual a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*
- b) aquele que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não.*

*5.4.1. São trabalhadores autônomos, dentre outros:*

*(...)*

- h) o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994;" (grifos meus)*

Evidencia-se, com isso, que o sistema do direito positivo confere aos notários e registradores o *status* de prestador de serviço autônomo, cuja atividade é regulamentada por lei. Trata-se, portanto, de profissional liberal, necessitando do diploma de Bacharel em Direito que o habilite para o exercício de suas atividades, bem como respondendo pessoalmente pelos danos que eventualmente venha a causar.

#### **9. Base de cálculo: funções e relevância na determinação da exigência tributária**

O centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. Este, o *sainete* próprio da categoria obrigacional, em confronto com as demais relações jurídicas, cujo objeto não é mensurável em proporções econômicas.

Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para revelar peculiaridades insitas à natureza do gravame.

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.

Qualquer esforço retórico seria inútil para o fim de exibir a extraordinária importância de que se reveste o exame pormenorizado do critério quantitativo, bastando assinalar que nele reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar.

Temos para nós, portanto, que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: (i) *função mensuradora*, pois mede as proporções reais do fato; (ii) *função objetiva*, porque compõe a específica determinação da dívida; e (iii) *função comparativa*, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.

Sabemos que o legislador constituinte se reporta a eventos ou a bens, ao conferir possibilidade legiferante às pessoas políticas, no campo tributário. Para exercitá-la, os titulares da competência estabelecem o esboço estrutural da hipótese normativa, que deverá circunscrever aquela indicação emitida pelo preceito superior. Estabelecidos os contornos genéricos do acontecimento, inicia o político por fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota. Para atender



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento. Está claro que os fatos não são, enquanto tais, mensuráveis na sua integralidade, no seu todo. Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de vôo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência.

Como se vê, a base de cálculo do ISSQN não precisa ser, necessariamente, o preço do serviço. O espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando-se, apenas, com o obstáculo lógico de não ultrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura. Há de cingir-se às qualidades possíveis, buscando a medição do sucesso mediante dado compatível com sua natureza. Perfeitamente admissível, portanto, que o tributo seja 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*, como prescreve o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68.

#### **10. A base de cálculo do ISSQN relativo aos serviços prestados pelos notários e oficiais de registro público**

Como demonstrado, os notários e oficiais de registro público prestam serviços na forma de trabalho pessoal. Tanto é assim que a legislação do Imposto sobre a Renda equipara os emolumentos à remuneração da pessoa física, possuindo a mesma natureza jurídica, por exemplo, dos honorários dos advogados e



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

médicos, os quais são tributados na forma de trabalho pessoal. Semelhante é o tratamento conferido pela legislação previdenciária. E os Diplomas Normativos que regulamentam essa atividade também não deixa margem a dúvidas quanto ao caráter pessoal do serviço executado por tais sujeitos.

Diante de tais fatores, é inconcebível pretender tributar os notários e oficiais de registro de forma distinta dos demais profissionais de profissão legalmente regulamentada, que prestam serviços personalíssimos. Esse é um imperativo decorrente do princípio da isonomia tributária.

O princípio da isonomia está contido na formulação expressa dos artigos 5º, *caput*<sup>16</sup>, e 150, II<sup>17</sup>, da Constituição da República e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. Tal princípio é dirigido precipuamente ao próprio legislador (aqui compreendido na proporção semântica mais abrangente possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade), que, desempenhando sua função, deve implementar a isonomia da própria lei.

No tocante ao direito tributário, o princípio da igualdade tem por fim a garantia de uma tributação justa. Evidente que isso não significa que as leis tributárias devam tratar todas as pessoas do mesmo modo, mas sim, que devem dar tratamento idêntico às que se encontrem em situações perfeitamente iguais. Logo, é conferido à lei tributária desigualar situações, atendendo à peculiaridades de categorias de contribuintes, mas somente quando houver uma relação imanente entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada.

<sup>16</sup> "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, e à propriedade, (...)"

<sup>17</sup> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II.- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;"



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que *“há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando (...) a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados”...*, e também quando *“a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente”*<sup>18</sup>.

Enfim, na área tributária, o princípio da isonomia é ferido quando o tratamento diverso, dispensado pelo legislador a várias pessoas, não encontra um motivo razoável. É imperativo, portanto, que aos notários e registradores seja conferida disciplina tributária semelhante à dos demais prestadores de serviço em caráter pessoal. Aliás, os notários e registradores são profissionais do direito, motivo pelo qual há de ser tributados de forma semelhante àqueles outros integrantes dessa categoria, como é o caso dos advogados.

Da leitura do §1º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 conclui-se que toda e qualquer prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal, tal como ocorre com os notários e registradores, estão sujeitos ao regime diferenciado de tributação do ISSQN, efetuada sobre uma base de cálculo fixa e estabelecida em função da natureza do serviço.

Ora, é claro que em assim não se entendendo ofender-se-ia um dos pilares do nosso ordenamento jurídico, qual seja, o princípio da isonomia, uma vez que não é justificada a diferenciação, para efeitos fiscais, de serviços de mesma natureza, utilizando-se como critério de *discrimen* a ocupação profissional ou função por exercida, ou mesmo a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos recebidos a título de remuneração pelos serviços notariais ou de registro, critérios estes que são vedados expressamente pela legislação vigente para estabelecimento de tratamento diferenciado entre os contribuintes da exação. Em

<sup>18</sup> *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 47.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
Advogado

síntese, tributar o notário ou oficial registrador diferentemente dos contadores, médicos e advogados seria ferir o princípio constitucional da isonomia.

Por conta disso, a base de cálculo do imposto municipal não pode, no caso dos notários e registradores, consistir no valor recebido pela prestação de serviços. O §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 impõe que o cálculo desse tributo seja feito mediante a aplicação da alíquota sobre valores fixos, estabelecidos em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes.

Com suporte nessa previsão normativa, o Município de São Paulo editou a Lei nº 13.701/03, disciplinando o ISSQN e atribuindo o regime especial de tributação aos serviços prestados em caráter pessoal, ainda que executados em decorrência de delegação do Poder Público:

*"Art. 15 - Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:  
1 - quando os serviços descritos na lista do caput do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:*

- a) R\$ 800,00 (oitocentos reais), para os profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, cujo desenvolvimento que exija formação em nível superior;*
- b) R\$ 400,00 (quatrocentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que exija formação em nível médio;*
- c) R\$ 200,00 (duzentos reais), para os profissionais autônomos que desenvolvam atividade que não exija formação específica;"*

Trata-se de disciplina jurídico-tributária erigida em perfeita consonância com o Decreto-Lei nº 406/68, com a Lei Complementar nº 116/03 e



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

com a Constituição da República, servindo como exemplo a ser seguido pelos demais Municípios.

Vale anotar que o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, ao prescrever tributação diferenciada para os prestadores de serviço na forma de trabalho pessoal, tem por objetivo impedir a duplicidade de incidência tributária sobre os mesmos valores, evitando, com isso, a sobrecarga tributária dessa categoria profissional.

Percebendo o perigo da superposição de impostos, o legislador nacional houve por bem estabelecer, no § 1º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que para fins de determinar a base de cálculo do imposto municipal considerar-se-ia a natureza do serviço e outros fatores pertinentes, neste não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho, ou seja, o preço do serviço. Tal se dá em virtude de essa remuneração do trabalho pessoal já ser tributada pelo Imposto sobre a Renda, de competência da União. Assim determinando, o legislador nacional evitou a dupla tributação sobre um mesmo rendimento, delimitando a competência de dois entes tributantes: o Município e a União. É o que esclarece Bernardo Ribeiro de Moraes, em texto publicado à época da edição do Decreto-Lei nº 406/68:

*"A preocupação da douta comissão especial de reforma tributária era a de que a base impositiva do ISS não fosse 'a receita bruta real ou presumida' do contribuinte. Isto para evitar uma superposição de impostos (ISS e IR) sobre a receita bruta das entidades prestadoras de serviços"<sup>19</sup>.*

Esse também é o entendimento da Primeira Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 88.210/RS,

<sup>19</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes. Imposto de Renda e de Serviços e Representação Comercial Autônoma. *Revista de Direito Público* 14:397, 1970, p. 538.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

como se depreende do voto do Relator, Excelentíssimo Ministro Xavier de Albuquerque:

*"Ora, se o serviço de contador, ainda mesmo quando prestado por sociedade de profissionais – pessoa jurídica já se vê, ou entidade empresarial -, pode sofrer a incidência do ISS pela modalidade favorecida, e não com base na receita bruta, não vejo razão para que também não a mereça o mesmo serviço, quando prestado por contabilista que mantenha escritório unipessoal, embora utilizando o concurso de auxiliares assalariados. O mais que pode ocorrer, se o contabilista assalariar outro ou outros profissionais da mesma categoria, é a multiplicação da incidência tributária, sempre na referida modalidade privilegiada, pelo número de profissionais prestadores do serviço. É precisamente o que acontece com as sociedades que utilizam profissionais estranhos ao seu quadro social, quer sejam seus empregados, quer não o sejam."*

Caso não houvesse essa tributação diferenciada, conforme prescrito pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, ter-se-ia indevida "multiplicação de incidências tributárias" sobre uma mesma base econômica, visto que os notários e registradores estão obrigados a recolher o Imposto sobre a Renda com base dos valores recebidos a título de remuneração do trabalho (emolumentos):

*"TITULARES DE CARTÓRIOS. TRIBUTAÇÃO. As importâncias relativas a emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães e notários, ainda que divergentes de tabela de preços aprovada pelo Tribunal de Justiça, serão tributados pelos valores percebidos, escriturados em livro-caixa e comprovados mediante documentação idônea. Fundamentação legal: arts. 38 e 47 do RIR/94; Lei nº 8.134/90, art. 6º, § 2º." (SRRF/3ª RF, Decisão nº 1, de 1999)*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Por mais essas razões, quando ocorrer a prestação de serviços na forma de trabalho pessoal do contribuinte, a base de cálculo do ISSQN não pode consistir ou ter por fator de fixação os valores dos emolumentos percebidos.

### **III. Das Respostas aos Quesitos**

Com base nas considerações desenvolvidas até aqui, passo a responder às indagações formuladas na Consulta. Para tanto, permito-me reescrever os quesitos elaborados pela Consulente, enfrentando-os, objetivamente, um a um.

*1. Há incompatibilidade entre o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que disciplina a tributação do serviço prestado em caráter pessoal, e a Lei Complementar nº 116/03? O mencionado § 1º do art. 9º continua em vigor?*

**Resposta:** Não há incompatibilidade alguma entre o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/03. A contradição entre normas, acarretando a chamada “revogação tácita”, é verificada apenas quando se estabelecer relação formal antagônica entre enunciados da mesma valência. Assim, para que pudéssemos falar em revogação tácita, precisaríamos, por exemplo, de (i) um enunciado que permitisse a prática de certo ato e de (ii) outro que proibisse essa mesma prática.

Feitos esses esclarecimentos, é evidente a inexistência de contradição entre o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e qualquer dos dispositivos veiculados pela Lei Complementar nº 116/03. A legislação superveniente nada prescreve a respeito da forma de tributação dos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. A Lei Complementar, em seu art. 7º, manteve a regra geral, no sentido de que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, e indicou, nos parágrafos 1º e 2º, algumas



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

regras especiais relativas à quantificação do imposto, aplicáveis à locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04) e aos serviços de construção civil relacionados nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa. Não fez qualquer referência, porém, às regras especiais já existentes, constantes dos parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68.

A simples leitura desse artigo permite concluir que não há incompatibilidade entre o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 e o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. O *caput* do art. 7º reproduz, exatamente, a prescrição veiculada pelo *caput* do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, sem nenhuma alteração ou contradição. Acrescenta apenas, em seus parágrafos 1º e 2º, novas exceções, além daquelas já veiculadas no Decreto-Lei nº 406/68 e que não foram objeto de modificação ou supressão.

Convém registrar, ainda, que o fato de a Lei Complementar nº 116/03 dispor sobre o ISSQN de modo geral não significa que as disposições especiais contidas no art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 tenham sido revogadas. Nem se alegue que a nova lei teria revogado inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, ou seja, o ISSQN. Notadamente, não o fez. Tanto que, ao indicar os dispositivos revogados, limitou-se a alguns artigos e diplomas legais sem, em momento algum, aludir ao art. 9º ou a seu parágrafo 1º. Trata-se de norma geral que, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, não nem o condão de revogar norma especial, já que com ela não é incompatível.

Configurando disposição jurídica de caráter excepcional, o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 subsiste após a edição da Lei Complementar nº 116/03, não sendo com ela incompatível. Esse dispositivo continua em vigor. Tem-se (i) a *regra geral* constante do *caput* do art. 7º da Lei Complementar nº 116/03, aplicável a todos os contribuintes que não apresentam particularidades consideradas relevantes, em que se toma como base de cálculo do ISS o preço do serviço; e (ii)



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

*regra especial*, relativa aos contribuintes que prestem serviços sob a forma de trabalho pessoal, caso em que o imposto será calculado nos termos do § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68.

*2. Tendo em vista a pessoalidade com que o Poder Público outorga a delegação para o exercício das funções de notário e oficial registrador, é correto afirmar que estes prestam serviços em caráter pessoal?*

**Resposta:** Perfeitamente. A pessoalidade na outorga da delegação para o exercício das atividades de notário e oficial de registro público implica prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal. Não faz senso cogitar da possibilidade de haver trabalho impessoal se o requisito para a própria prestação do serviço é a pessoalidade com que se opera outorga de delegação pelo Poder Público.

Além disso, a Lei nº 8.935/94 confirma, em diversas oportunidades, o caráter personalíssimo da prestação dos serviços notariais e de registro. Em seu art. 3º, por exemplo, alude ao ato do notário ou registrador, atribuindo-lhe fé pública. Nesse mesmo dispositivo, prescreve serem eles “profissionais do direito”. Ora, a menção ao vocábulo “profissional” indica, por si só, que a atividade há de ser exercida, necessariamente, por pessoa física. Ainda, há a exigência de que se trate de profissional do direito, abrangendo categoria em que se incluem os advogados, juízes, promotores, delegados e demais profissionais da área jurídica, os quais necessitam ser graduados em Direito por instituição de ensino superior reconhecida pelo Ministério da Educação e Cultura.

O art. 14 da Lei nº 8.935/94, por sua vez, relaciona uma série de requisitos pessoais necessários para o exercício dessa atividade profissional, sendo imprescindível, dentre outros caracteres pessoais, conhecimento intelectual específico, devidamente comprovado mediante concurso público de provas e títulos e diploma de Bacharel em Direito.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Com suporte nessa legislação, verifica-se que a atividade dos notários e registradores demanda formação intelectual específica, o que, como anotei no desenvolvimento deste estudo, consiste em uma das características do trabalho pessoal.

*3. É pessoal a responsabilidade dos notários e registradores pelos atos praticados nas serventias das quais são titulares?*

**Resposta:** Sim. A responsabilidade pessoal dos notários e registradores pelos atos praticados nas serventias de que são titulares é enunciada no art. 236 da Constituição da República e confirmada pelo art. 21 da Lei nº 8.935/94.

É preciso esclarecer, também, que o fato de existirem escreventes e auxiliares como empregados, conforme facultado pelo art. 20 da Lei nº 8.935/94, não descaracteriza a prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. Isso porque, conforme prescreve o art. 21 desse Diploma Normativo, a responsabilidade dos notários e registradores é sempre pessoal e exclusiva. Sobre o assunto, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça que, apesar de os notários e oficiais de registro poderem contratar empregados, isso não exclui sua responsabilidade pessoal.

Nos termos do art. 22 da Lei nº 8.935/94, os notários e registradores respondem pessoalmente pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática dos atos próprios da serventia, reiterando, com isso, sua responsabilidade. Até mesmo na esfera tributária esses profissionais respondem pelos débitos decorrentes dos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, conforme previsto pelo art. 134, VI, do CTN.

*4. Qual o tratamento jurídico conferido aos notários e oficiais registradores pela legislação do Imposto sobre a Renda? E pela legislação previdenciária?*



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

**Resposta:** Tanto a legislação do Imposto sobre a Renda como a legislação previdenciária consideram os notários e registradores profissionais autônomos que prestam serviços como pessoa física, respondendo pessoalmente por seus atos. Os arts. 45 e 106 do Decreto nº 3.000/99, por exemplo, conferem aos notários e registradores o mesmo tratamento dispensado aos profissionais liberais que exercem trabalho não-assalariado, como é o caso dos médicos e advogados.

Semelhante é a disciplina conferida pela legislação previdenciária. Esta determina que o notário e o oficial de registros sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais, conforme se depreende do disposto no art. 9º, § 15, do Decreto nº 3.048/99, arts. 1º e 3º da Portaria MPAS nº 2.701/95 e item 5.4.1, alínea “h”, da Orientação Normativa MPAS/SPS nº 8/97.

*5. Em termos de tributação do ISSQN, os Municípios devem dispensar aos notários e oficiais registradores o mesmo tratamento dispensado aos demais prestadores de serviço em caráter pessoal, como é o caso dos advogados e médicos? A exigência do imposto municipal com base no valor bruto dos emolumentos percebidos representa violação ao princípio constitucional da isonomia?*

**Resposta:** As respostas aos quesitos anteriores permitem concluir que o sistema do direito positivo confere aos notários e registradores o *status* de prestador de serviço autônomo, cuja atividade é regulamentada por lei. Trata-se, portanto, de profissional liberal, necessitando de diploma de Bacharel em Direito que o habilite para o exercício de suas atividades e respondendo pessoalmente pelos danos que eventualmente venha a causar. Tanto é assim que a legislação do Imposto sobre a Renda equipara os emolumentos à remuneração da pessoa física, possuindo a mesma natureza jurídica, por exemplo, dos honorários dos advogados e médicos, os quais são tributados na forma de trabalho pessoal.



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

Diante de tais fatores, é inconcebível pretender tributar os notários e oficiais de registro público de forma distinta dos demais prestadores de serviços de profissão legalmente regulamentada, que atuam em caráter personalíssimo. Esse é um imperativo decorrente do princípio da isonomia tributária, pois não se admite que o legislador tributário trate de modo diferente os contribuintes que prestam serviços de natureza semelhante.

Necessário se faz, portanto, que aos notários e registradores seja conferida disciplina tributária igual à dos demais prestadores de serviço em caráter pessoal. Aliás, os notários e registradores são profissionais do direito, motivo pelo qual não tem cabimento fazer distinção entre tais sujeitos. Eventual pretensão dos Municípios de tomar como base de cálculo do ISSQN o valor bruto dos emolumentos percebidos representa nítida violação ao princípio da isonomia.

*6. Considerando que o valor líquido apurado em livro caixa pelos notários e oficiais registradores constitui a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, é autorizado aos Municípios tomarem esses mesmos valores para fins de exigência do ISSQN?*

**Resposta:** Ao erigir o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, prescrevendo tributação diferenciada para os prestadores de serviço na forma de trabalho pessoal, o legislador teve por objetivo impedir a duplicidade de incidência tributária sobre os mesmos valores, evitando, com isso, a sobrecarga tributária dessa categoria profissional.

Percebendo o perigo da superposição de impostos, o legislador nacional houve por bem estabelecer, no § 1º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que para fins de determinar a base de cálculo do imposto municipal considerar-se-ia a natureza do serviço e outros fatores pertinentes, neste não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho, ou seja, o preço do serviço. Tal se dá em virtude de essa remuneração do trabalho pessoal já ser



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

tributado pelo Imposto sobre a Renda, de competência da União. Assim determinando, o legislador nacional evitou a dupla tributação sobre um mesmo rendimento, delimitando a competência de dois entes tributantes: o Município e a União.

Caso não houvesse essa tributação diferenciada, conforme prescrito pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, ter-se-ia indevida “multiplicação de incidências tributárias” sobre uma mesma base econômica, visto que os notários e registradores estão obrigados a recolher o Imposto sobre a Renda com base dos valores recebidos a título de remuneração do trabalho (emolumentos).

Por esses motivos complementares, quando ocorrer a prestação de serviços na forma de trabalho pessoal do contribuinte, a base de cálculo do ISSQN não pode abranger os valores dos emolumentos percebidos.

*7. Sendo julgada improcedente a ADI nº 3089, com o conseqüente reconhecimento da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços notariais e registrares, a cobrança desse imposto deverá ocorrer na forma prevista para a tributação de trabalho pessoal, com base em valor fixo, ou o gravame poderá recair sobre o valor total dos emolumentos percebidos?*

**Resposta:** Sem dúvida alguma. Como demonstrado, o art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 406/68 não foi expressamente revogado, nem apresenta incompatibilidade em relação à Lei Complementar nº 116/03, motivo pelo qual permanece em vigor até os dias de hoje.

Referido dispositivo regulamenta a forma de cálculo do ISSQN devido pelos prestadores de serviços sob a forma de trabalho pessoal. Conseqüentemente, tendo em vista que os notários e oficiais de registro público prestam serviços em caráter personalíssimo, deles se exigindo formação intelectual específica e sendo eles responsáveis por todos os atos praticados nas serventias de



Associação dos Notários  
e Registradores do Estado de  
São Paulo

**Paulo de Barros Carvalho**  
*Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP*  
**Advogado**

que são titulares, a cobrança do ISSQN (se considerado devido esse imposto) deverá dar-se nos exatos moldes prescritos pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68 para a tributação de trabalho pessoal, sendo realizada com base em valor fixo, estabelecido em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes.

É meu parecer.

São Paulo, 16 de abril de 2008.

**Paulo de Barros Carvalho**  
**OAB/SP nº 122.874**