

DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO NA ATIVIDADE NOTARIAL E REGISTRAL
PONTOS CONTROVERTIDOS

PUC-SP – COGEAE

DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

ALUNO

NAYMI SALLES FERNANDES SILVA TORRES

RA 0.007.007.0

ORIENTADORA

VALERIA ZOTELLI

SÃO PAULO – 2012

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. BREVES EXPLANAÇÕES ACERCA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ATINENTES À MATÉRIA SOB ESTUDO	2
2.1. LEGALIDADE.....	3
2.2. IGUALDADE	4
2.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	4
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES	6
3.1. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	6
3.2. O NOTÁRIO E REGISTRADOR COMO ENTES FISCALIZADORES.....	9
3.3. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	11
4. DOS EMOLUMENTOS	13
4.1. NATUREZA JURÍDICA.....	14
4.2. PECULIARIDADES JURISPRUDENCIAIS.....	15
4.2.1. GRATUIDADES NOS EMOLUMENTOS.....	16
4.2.2. COMPETÊNCIA PARA TRATAR DOS EMOLUMENTOS ...	17
5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAIS.....	17
5.1. PREVISÕES LEGAIS.....	17
5.2. DÚVIDAS SOBRE A IMUNIDADE RECÍPROCA E A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS EMOLUMENTOS	18
5.3. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	20
5.4. POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS QUE REFLETEM INDIRETAMENTE NO TEMA SOB ANÁLISE.....	24
6. PECULIARIDADES DOS IMPOSTOS DE TRAMISSÃO NAS OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. REFLEXOS DIRETOS NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAIS	27
6.1. OPERAÇÕES MORTIS CAUSA.....	27

6.1.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	29
6.2. OPERAÇÕES ENTRE VIVOS.....	30
6.2.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	30
6.3. DAS PECULIARIDADES DA ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA	31
6.3.1. . DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	34
7. CONCLUSÃO	35
8. BIBLIOGRAFIA.....	36

RESUMO

Diante das inovações legislativas, do pouco debate sobre o tema e da inexistência de jurisprudência pacífica, busca-se no presente trabalho solucionar alguns pontos controvertidos no que tange à aplicação do Direito Tributário às Atividades Notariais e Registrais.

Analisa-se a Responsabilidade Tributária dos Notários e Registradores, a Natureza Jurídica dos emolumentos, a incidência do Imposto Sobre Serviços na atividade, algumas tributações sobre operações imobiliárias e, por fim, conclui-se que há a necessidade de intervenção legislativa ou do Supremo Tribunal Federal para uniformizar os entendimentos.

PALAVRAS-CHAVE

Direito tributário. Atividade notarial registral. Imposto Sobre Serviços. Emolumentos. Operações Imobiliárias.

ABSTRACT

Considering the legislative innovations, little debate on the issue peacefully and no case-law, seeks in the present work to solve some controversial points regarding the application of tax law on notarial and registration activities.

Analyze the Tax Responsibility of Notaries and Registrars, the Nature of Legal Emoluments, the incidence of service tax on the activity, some taxes on real estate operations and, finally, we conclude that there is a need for legislative action or the Supreme Court Federal uniform understandings.

KEY-WORDS

Tax law. Notes and Registration Activity. Service Tax. Emoluments. Real Estate Operations..

1. INTRODUÇÃO

A atividade notarial e registral, prevista no art. 236 da Constituição Federal, é aquela que visa garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

Regula-se especialmente pelas Leis 6.015/73, 8.935/94 e 9.492/97, sendo exercida em caráter privado, mediante delegação do Poder Público, após regular aprovação em Concurso de Provas e Títulos – com fundamento, ainda, no art. 37 da Carta Magna.

Igualmente denominada de Serviços Extrajudiciais, é assim distribuída: Registro Civil das Pessoas Naturais, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, Registro de Títulos e Documentos, Registro de Imóveis, Tabelionato e Registro de Contratos Marítimos, Tabelionato de Notas e Tabelionato de Protestos.

O texto da atual Constituição assim prevê:

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.

Noutro giro, o Direito Tributário – que também possui forte supedâneo na Lei Maior e representa o ramo da ciência jurídica que disciplina as funções de instituição, fiscalização e arrecadação de tributos – incide de forma impactante e

decisiva sobre a atividade supra mencionada, donde se originam alguns impasses jurídicos.

Assim, perante a alta complexidade e grande número de controvérsias instauradas acerca da aplicação do Direito Tributário às Atividades Notariais e Registrais, ora pelo fato desta intersecção ser objeto de pouca análise doutrinária, ora em razão da ausência de posicionamento pacificado dos Tribunais, é imperioso abordar alguns aspectos importantes, tais como *(i.)* a aplicação dos princípios constitucionais tributários na atividade, *(ii.)* a responsabilidade tributária dos notários e registradores, *(iii.)* algumas especificidades acerca dos emolumentos, *(iv.)* incidência do Imposto sobre Serviços na atividade prestada pelo Notário e Registrador, e a *(v.)* aplicação dos impostos de transmissão (ITBI e ITCMD) nas operações de maior ocorrência na atividade.

Diante disso, considerando-se que a atividade notarial e registral e o Direito Tributário possuem previsão eminentemente constitucional, a discussão sob análise fica realçada ao prisma Constitucional.

2. BREVES EXPLANAÇÕES ACERCA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ATINENTES À MATÉRIA SOB ESTUDO

Desde logo, insta anotar que Princípios são aquelas proposições técnico-normativas, implícitas ou explícitas em determinada norma escrita, que conduz tanto a criação legislativa quanto a interpretação doutrinária e jurisprudencial, bem como a aplicação do Direito por seu operador.

Antecipe-se que não se pretende, no presente trabalho, esgotar a análise principiológica, mas sim decompor alguns princípios de maior incidência na atividade, visando aplicá-los na solução de conflitos entre normas jurídicas e em casos de lacunas legais que dificultam a harmonização das questões sob estudo.

E mais, no que se refere aos primados constitucionais tributários incidentes sobre o tema em análise, cumpre anotar que sua existência se dá principalmente em favor dos cidadãos-contribuintes contra o Estado e não o inverso.

Tanto assim que, na atual Carta Magna, existem as ‘Limitações ao Poder de Tributar’¹, podendo-se concluir que estes primados estão relacionados com os ‘direitos de primeira geração’ que conferem a eficácia do Direito de Liberdade e Propriedade aos indivíduos em defesa do arbítrio estatal.

2.1. LEGALIDADE

Sendo uma das principais garantias dos contribuintes, a análise do princípio da Legalidade se mostra intimamente relacionada à atividade notarial e registral, ainda mais pelo fato desta tratar de serviço público – consoante se observou do art. 236, da Constituição Federal.

Se por um lado, na atividade notarial se deve aplicar com rigidez o princípio da Legalidade estampado no art. 37, CF², por outro – em razão da especialidade – o Direito Tributário observa o princípio estampado no art. 150, I, da CF³.

Em breve análise, pode-se dizer que o princípio da legalidade, talvez o mais importante dentro do cenário tributário, constitui garantia de que tributo algum poderá ser instituído ou aumentado sem a competente edição e promulgação de Lei.

Nesta toada, considerando-se que a Lei é resultado de procedimento instaurado no Congresso Nacional (em nível Federal), admite-se que se trata de um

¹ As Limitações ao Poder de Tributar são regidas pelos Artigos 150 a 152 da Constituição Federal, e estão inseridas no 'TÍTULO VI – Da Tributação e do Orçamento', e no 'CAPÍTULO I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL'.

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

³ Art. 150. 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;

reflexo imediato do Estado Democrático de Direito, pois seria a vontade do povo declarada por intermédio de seus representantes no sentido de admitir a tributação de sua riqueza.

Noutro turno, este princípio garante Segurança Jurídica aos contribuintes que, somente verão seu patrimônio afetado, após a conclusão de um procedimento rígido e amplamente público.

Registre-se que a Lei deve prescrever todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, quais sejam, o aspecto material, temporal, territorial, a base de cálculo e a alíquota e, ainda, outros critérios necessários para ensejar a criação da obrigação tributária, incluindo-se a sanção pelo descumprimento da obrigação e, até mesmo, eventuais obrigações acessórias.

2.2. IGUALDADE

Oriundo do ideal de República, em breve síntese e com fundamento nas lições de Ruy Barbosa⁴, o princípio da igualdade permite tratamento equivalente entre os contribuintes que se encontrarem em situação igual, enquanto exige haja tratamento diferenciado entre os desiguais.

Deste princípio norteador é possível visualizar o princípio da Capacidade Contributiva, justificativa para a progressividade dos impostos, a proibição de tributação desuniforme dos tributos federais no território pátrio etc.

2.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal prescreve verdadeira Justiça Social ao exigir que *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”* (art. 145, §1º, CF).

⁴ Segundo o qual *“Isonomia é aquinhoar os iguais na medida de sua igualdade e aquinhoar os desiguais na medida de sua desigualdade”*

Deste pequeno trecho surgem várias questões que devem ser solucionadas, sob o prisma dos *supra princípios* da Razoabilidade e Dignidade Da Pessoa Humana. Vejamos.

O primeiro ponto que merece destaque é o de que o primado sob análise não se refere apenas aos impostos, como se constata de uma interpretação literal do texto, mas sim de todos os tributos – incluindo-se as taxas e emolumentos.

Senão, observe-se o entendimento exarado pelo I. Doutrinador Leandro Paulsen⁵:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação ao confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias. Entretanto, a possibilidade de graduação do tributo (e.g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva.

Ora, se assim não fosse, qual seria a razão da Constituição estabelecer gratuidade em relação a determinados emolumentos (por exemplo, Certidão de Nascimento e Registro de Óbito) aos ‘comprovadamente pobres’?

Anote-se que, como se analisará, o Supremo Tribunal Federal admite que os emolumentos devidos em razão dos préstimos dos Oficiais Registradores e Tabeliães de Notas e Protesto possuem a natureza jurídica de taxa; logo, a previsão constitucional acima mencionada seria uma imunidade concernente às taxas em razão da capacidade econômica dos contribuintes.

⁵ *In* Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Fls. 65. Comentário ao art. 145, §1º da CF.

O segundo, mais específico em relação ao objeto desta pesquisa, se refere ao fato de que os Notários e Registradores são tributados independentemente de sua Capacidade Contributiva, em evidente ofensa à Carta Maior.

Isto em razão de que, para a União, o Imposto sobre a Renda incide como se fossem pessoas físicas (como de fato são) removendo vários benefícios outorgados às Declarações das Pessoas Jurídicas; já para os Municípios, o Imposto sobre Serviços incide como se fossem pessoas jurídicas, não existindo verdadeira aferição da capacidade econômica dos contribuintes – consoante será abaixo estudado.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES

3.1. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

Como se sabe, a responsabilidade tributária dos Notários e Registradores é regulamentada pelo Código Tributário Nacional (conforme o qual a responsabilidade poder ser subsidiária ou pessoal); porém, podem ocorrer conflitos ao se considerar que a atividade prestada é pública e a responsabilidade do Estado é Objetiva para fins de responsabilidade civil.

Nesta toada, é oportuno trazer a lume o fato de que Notários e Registradores são considerados *longa manus* do Estado, conferindo fé pública a determinados atos e negócios jurídicos como se fossem o próprio delegatário.

Por consequência, com fundamento no art. 37, §6º, da Constituição Federal, alguns operadores do Direito entendem que a responsabilidade pela execução dos serviços extrajudiciais seria objetiva. Observe-se o texto:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Contudo, além destes agentes não serem pessoas jurídicas (conforme reza o preceito supra mencionado), o foco deste ponto do trabalho é a responsabilidade tributária – e não a responsabilidade civil –, o que nos remete à análise do Código Tributário Nacional.

Prescreve referido Código:

SEÇÃO III

Responsabilidade de Terceiros

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 tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

Conforme se observa da regra constante do art. 134, do CTN, a responsabilidade tributária dos Notários e Registradores se dá apenas quando (i.) seja impossível o cumprimento da obrigação diretamente do contribuinte principal, e (ii.) o Notário ou Registrador tenha participado do ato que deu ensejo ao Fato Gerador do Tributo inadimplido.

Importante trazer a lume, neste íterim, o entendimento exarado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no sentido de que a responsabilidade do artigo sob análise seria subsidiária, em especial pela expressa previsão do benefício de ordem. Note-se:

10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária. (REsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/04/2008, DJe 19/05/2008)

Por seu turno, o art. 135, do CTN, prevê que, acaso haja excesso de poderes ou infração de Lei, estes agentes delegados responderão pessoalmente, ou seja, mostra-se evidente o agravamento de sua responsabilidade.

No que tange à responsabilidade civil – que alguns operadores do Direito confundem de forma reiterada com a responsabilidade tributária –, conforme se aventou, há a previsão de responsabilidade objetiva do Estado o que por sua vez, para alguns, ensejaria o mesmo nível de responsabilidade aos Notários e Registradores.

Não é o que ocorre, ainda mais se considerarmos que a responsabilidade tributária é regulada pelo Código Tributário Nacional, consoante acima dissecado.

Em patente contraste com a responsabilidade tributária, a responsabilidade civil dos Notários e Registradores está prevista na Lei 8.935/94. Observe-se:

Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.

Não obstante a divergência doutrinária e jurisprudencial, pela grande complexidade e importância dos serviços extrajudiciais, conclui-se que o legislador atribui grande rigor à atividade sob estudo, seja no âmbito civil (art. 22, da lei 8.935/94) ou tributário (arts. 134, VI, e 135 do CTN).

3.2. O NOTÁRIO E REGISTRADOR COMO ENTES FISCALIZADORES

Ainda sobre o tema, cumpre analisar situações jurídicas impostas aos agentes delegados que passaram a atuar como verdadeiros agentes fiscalizadores tributários em favor do Fisco, e não apenas no que se refere à exigência de Certidões Negativas de Débitos nos negócios Jurídicos.

O D. Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Walter Ceneviva⁶, já escreveu:

[...] O dever de fiscalizar o recolhimento de imposto incidente sobre ato submetido a exame tem um limite básico: o oficial não é agente fiscal, habilitado à avaliação substancial d tributo devido, nem substitui quem o seja, pois a tanto não se estende a delegação. Cabe-lhe apenas exigir certidão negativa, de isenção, de não incidência quanto ao tributo de que cuide o negócio jurídico, expedida pela respectiva autoridade fiscal competente.

Ora, uma vez que a Constituição Federal prevê a outorga da delegação da atividade notarial e registral pelo Poder Público (art. 236, CF), além de que preceitua que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, é

⁶ Lei dos Registros Públicas comentada. Walter Ceneviva, 20^a ed., São Paulo, Saraiva: 2010 – Comentário ao artigo 28 da Lei 6.015/73, p. 116.

inadmissível que espécie normativa diversa venha ampliar as obrigações e responsabilidades tributárias destes Agentes.

Não obstante, é comum encontrar Leis Municipais, Estaduais e Normas de alguns Tribunais fixando 'obrigações e responsabilidades tributárias' aos Tabeliães e Registradores, parecendo carrear a chaga da inconstitucionalidade.

Senão, observe-se o teor das Normas da Corregedoria do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

Art. 522-A. Se o valor declarado pelo interessado e os indicadores mencionados no caput do art. 16 da Lei Complementar Estadual n. 156, de 15 de maio de 1997, estiverem em flagrante dissonância com o valor real ou de mercado do bem ou do negócio da época, o notário ou registrador adotarão as seguintes providências preliminares:

I – quanto ao notário:

[...]

b) não sendo acolhida a recomendação pelas partes, por dever de ofício (agente arrecadador das taxas de serviço), deverá fazer constar do corpo da escritura pública, em item próprio, o valor real ou de mercado do bem ou do negócio, para fins de cobrança de emolumentos e FRJ, dispensada a impugnação judicial.

[...]

II – quanto ao registrador de imóveis, protocolizará o título que lhe for apresentado a registro, observando o seguinte:

a) apresentadas a registro escrituras públicas, instrumentos particulares ou títulos judiciais que tenham conteúdo econômico, cujos valores estejam em flagrante dissonância com o valor real ou de mercado do bem ou do negócio, deverá esclarecer ao apresentante sobre a necessidade de declarar o valor real ou de mercado do bem ou do negócio, tendo em vista que cabe ao registrador exigir e fiscalizar o recolhimento do FRJ (agente arrecadador das taxas de serviço); (gf. nosso)

Nesta toada, cumpre trazer a lume a previsão da Lei 8.212/91, que dispõe sobre a Seguridade Social, ao mencionar a responsabilidade dos Notários e Registradores acerca da exigência da Certidão Negativa de Débitos – CND. Note-se:

Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

[...]

Art. 48. A prática de ato com inobservância do disposto no artigo anterior, ou o seu registro, acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento, sendo o ato nulo para todos os efeitos.

[...]

§ 3º O servidor, o serventuário da Justiça, o titular de serventia extrajudicial e a autoridade ou órgão que infringirem o disposto no artigo anterior incorrerão em multa aplicada na forma estabelecida no art. 92, sem prejuízo da responsabilidade administrativa e penal cabível. (Parágrafo renumerado e alterado pela Lei nº 9.639, de 25.5.98). (gf. nosso)

Com isto em vista, é possível inferir pela plena validade das normas reguladoras da atividade que preceituam determinados procedimentos, bem como da Lei que prescreve a obrigatoriedade da exigência da Certidão Negativa de Débito.

Contudo, não se pode transferir ao titular da serventia extrajudicial o *munus* de fiscalizar e arrecadar tributos, sob pena de incidir em inconstitucionalidade.

3.3. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Sobre a responsabilidade tributária dos Notários e Registradores, urge clarificar que o tema tem sido pouco debatido nos Tribunais Superiores, porém é oportuno ilustrar o entendimento consolidado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TABELIÃO. ART. 134, VII, DO CTN. A atribuição da responsabilidade tributária subsidiária a terceiros não pode ser efetuada sem que se observem os requisitos intrínsecos à subsidiariedade do art. 134, caput, do Código Tributário Nacional, quais sejam, que o tabelião tenha atuado no fato jurígeno tributário e, também, que o Fisco encontre-se impossibilitado de exigir o seu crédito junto ao contribuinte.

(TJMG, Apelação Cível n. 1078361-38.2005.8.13.0701, 5ª Câmara Cível, Rel. Desa. Maria Elza, j. em 20.07.2006)

Apresente-se, ainda, o entendimento do Tribunal de Justiça de Goiás:

Apelação Cível. Ação de nulidade de débito fiscal c/c pedido de antecipação de tutela. Escritura de compra e venda. ITBI. Doação. ITCD. Cerceamento de defesa. Chamamento ao processo. Ilegitimidade passiva. Não caracterização. Prescrição. Decadência. Não ocorrência. I - Não há falar em chamamento ao feito do Município de Goiânia, por não ser esta parte da relação jurídica discutida no presente processo. Isso porque, são devidos, na espécie, dois impostos em razão do registro da presente escritura pública de compra e venda, um para o Município de Goiânia (ITBI) e outro para o Estado de Goiás (ITCD). Assim, não procede o pedido de devolução, pelo Município de Goiânia, do valor arrecadado a título de ITBI para pagamento do ITCD devido ao Estado de Goiás. II - Também não prospera o pedido de chamamento aos autos do Tabelião responsável pela escrituração do imóvel, por ser sua responsabilidade no pagamento do tributo tão somente na forma subsidiária (art. 134, VI, CTN). III - É a primeira apelante parte legítima para figurar no polo passivo da relação jurídicotributária, posto que donatária de parte do valor utilizado para a compra do imóvel escriturado. IV - Restando devidamente caracterizada, no caso em comento, a doação de parte da quantia pela primeira apelante às segunda e terceira recorrentes para a realização da compra e venda do imóvel, afigura-se devido o ITCD. V - Não restaram caracterizadas, no caso, a decadência ou a prescrição, em virtude de não ter a Fazenda Pública deixado transcorrer o lustro legalmente previsto para a constituição e cobrança do crédito tributário, respectivamente. Apelo conhecido e desprovido. (TJGO, APELACAO CIVEL 220448-79.2010.8.09.0051, Rel. DES. CARLOS ALBERTO FRANCA, 2A CAMARA CIVEL, julgado em 03/07/2012, DJe 1105 de 18/07/2012) (gf. nosso)

Em análise dos julgados acima, bem como com espeque nos fundamentos já expostos, conclui-se que a responsabilidade dos Notários e Registradores será subsidiária (a depender de sua efetiva atuação no Fato Gerador e na impossibilidade de exigência do tributo do contribuinte) ou pessoal (no caso de ter excedido os poderes recebidos ou ter infringido a Lei).

4. DOS EMOLUMENTOS

No que se refere aos emolumentos, anote-se que são os valores devidos aos Notários e Registradores visando a sua remuneração pelos atos prestados no exercício da Atividade. Em razão de determinação constitucional (art. 236, §2º, CF) é regulamentado pela Lei 10.169 de 29 de dezembro de 2000, cujo teor segue:

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

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

Anote-se que a União apenas fixa normas gerais a respeito dos emolumentos, cabendo o poder suplementar aos Estados e Distrito Federal de elaborar suas respectivas tabelas, delineando as hipóteses de incidência de cada '*fato signo presuntivo de riqueza*' de acordo com algumas diretrizes.

Prossegue mencionada Lei:

Art. 2º Para a fixação do valor dos emolumentos, a Lei dos Estados e do Distrito Federal levará em conta a natureza pública e o caráter social dos serviços notariais e de registro, atendidas ainda as seguintes regras:

Observe-se que os emolumentos devem observar a Função Social da atividade – viabilizando o exercício de direitos e garantias fundamentais pelos usuários (e.g. registro e proteção da propriedade, registro de nascimento e óbito etc.) –, bem como se pautam na modicidade de seus valores, sendo fato que isto influencia diretamente na qualidade dos serviços – por serem prestados em caráter privado e dependerem de constantes investimentos.

Ora, se por um lado deve-se primar pela ‘modicidade’ dos emolumentos, por outro há de se atentar à viabilidade do exercício da atividade – pois existe grande número de Serventias deficitárias, assim consideradas como as que não geram renda suficiente para se manter em regular e adequado funcionamento.

4.1. NATUREZA JURÍDICA

A Natureza Jurídica dos emolumentos é questão pacificada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que entende se tratar de Taxa, tendo se amparado principalmente nos seguintes fundamentos:

- i.* Os emolumentos se destinam à manutenção de um serviço público por excelência, não servindo de remuneração à exploração econômica de atividade privada;
- ii.* Seus valores são fixados unilateralmente pelo Poder Público, independentemente da vontade dos titulares dos serviços, inexistindo qualquer caráter negocial;
- iii.* O simples fato de a atividade ser prestada por particulares não torna os emolumentos um preço público (que se conceitua como remuneração pela prestação de serviço atípico do Estado, possuindo forte índole contratual), ao revés, é a natureza do serviço (exclusivamente público) que serve de supedâneo à classificação do tributo;

Tal como aventado, de acordo com a literalidade do artigo 236 da Carta Maior, a atividade de Notas e Registro possui caráter público, sendo exercida em regime privado mediante prévia delegação do Poder Público.

Então, em que pese os emolumentos sejam taxas, servem para remunerar os oficiais registradores e tabeliães, é oportuno observar o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal:

REPRESENTAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTAS E EMOLUMENTOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS. SUA NATUREZA JURÍDICA. DECRETO N. 16.685, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1981, DO GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. - **NÃO SENDO AS CUSTAS E OS EMOLUMENTOS JUDICIAIS OU EXTRAJUDICIAIS PREÇOS PÚBLICOS, MAS, SIM, TAXAS, NÃO PODEM ELES TER SEUS VALORES FIXADOS POR DECRETO, SUJEITOS QUE ESTAO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE (PAR. 29 DO ARTIGO 153 DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69), GARANTIA ESSA QUE NÃO PODE SER LADEADA MEDIANTE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA.** REPRESENTAÇÃO JULGADA PROCEDENTE PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 16.685, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1981, DO GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. (Rp 1094, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/1984, DJ 04-09-1992 PP-14090 EMENT VOL-01674-03 PP-00532 RTJ VOL-00141-02 PP-00430) (gf. nosso)

Registre-se que é possível divergir do entendimento supra, levando à frágil conclusão de se tratar de Preço Público, por ser contraprestação de serviço público (delegado) não compulsório – não parecendo, todavia, ser a melhor posição.

Entretanto, doutrina e jurisprudência não prolongam as discussões sobre o tema que se mantém pacificado desde 1984, evidenciando que a tese daquela Corte não será objeto de alteração – ao menos por ora.

4.2. PECULIARIDADES JURISPRUDENCIAIS

Ainda sobre os emolumentos existem interessantes discussões judiciais em razão de sua natureza jurídico-tributária de taxa. Observe-se:

4.2.1. GRATUIDADES NOS EMOLUMENTOS

A Lei 9.534/97 estendeu a gratuidade dos emolumentos referentes aos registros de nascimento e óbito, bem como a primeira certidão respectiva, a todos os cidadãos independentemente de situação de pobreza.

Daí sobrevieram enxurradas de ações judiciais discutindo a constitucionalidade de mencionada legislação cujo tema, contudo, restou pacificado em 2007 em razão do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 5, de Relatoria do Ministro Nelson Jobim.

Referida ação foi julgada procedente, por maioria de voto dos Ministros, com fundamento no fato de *(i.)* os atos referentes ao nascimento e óbito serem inerentes à cidadania, *(ii.)* a Constituição Federal preceituar que são gratuitos nos termos legais os atos necessários ao exercício da cidadania, *(iii.)* os titulares das Serventias Notariais e Registrais serem agentes públicos delegados (conforme prelecionou Hely Lopes Meirelles), *(iv.)* a atividade sob comento se sujeitar a um regime público, *(v.)* a relação entre o delegado e o particular não se equiparar a simples clientela, *(vi.)* os emolumentos serem contraprestação do serviço prestado pelo Estado por intermédio dos delegados, e *(vii.)* os emolumentos serem classificadas como taxas remuneratórias do serviço público.

Pode-se concluir, então, que o livre exercício de prerrogativas constitucionais é verdadeira limitação implícita ao Poder de Tributar, apesar de se situar capítulo diverso da Carta Magna, e justifica imunidades e isenções nos mais variados tributos, *in casu*, nos emolumentos.

4.2.2. COMPETÊNCIA PARA TRATAR DOS EMOLUMENTOS

Em que pese os serviços sob estudo sejam fiscalizados e regulamentados pelo Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal entendeu, na ADIN nº 1.709-3, que a '*instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça afronta o princípio da reserva legal*', pois apenas '*a lei pode criar, majorar ou reduzir valores das taxas judiciárias*'.

Exatamente por se tratar de tributo, restou decidido que não há competência suplementar dos Estados para legislar sobre a matéria – ainda que a União se mantenha inerte em promulgar normas gerais. Em verdade, aos Estados cabe apenas fixar os valores de tais emolumentos, com base nas normas gerais que foram posteriormente trazidas pela Lei 10.169 de 2000.

Entretanto, entendeu-se ser constitucional que parcela dos emolumentos seja destinada a Fundos dos Tribunais de Justiça, pois a estes foi outorgado constitucionalmente o dever de fiscalizar o exercício da atividade (cf. Medida Cautelar em ADI n. 2.129-0-MT, Rel. Min. Nelson Jobim), porém, por ser incompatível com sua natureza, percentual destas taxas não pode ser destinada a entidades privadas (v. ADI 1378 MC-ES, Rel. Min. Celso de Mello).

5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAS

5.1. PREVISÕES LEGAIS

Outra questão controvertida é a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nas Atividades Notariais e Registrais. Insta recordar, em início, o texto constitucional no que se refere à atividade estudada (referimo-nos ao art. 236 da Carta Magna).

Consoante se extrai de referido preceito constitucional, conclui-se que a atividade notarial e registral é *sui generis*, pois é oriunda do Poder Público, mas são exercidos em caráter privado por delegação.

E mais, a lei disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários e registradores que dependerão de concurso público de provas e títulos para ingresso na atividade.

Com esta breve análise, conclui-se que os agentes delegados devem ser, necessariamente, pessoas naturais – já que não se trata de exceção de aplicação da Lei penal à pessoa jurídica, tampouco o modo de admissão (concurso público de provas e títulos) é compatível com esta.

Não obstante a clareza palmar que consta na Lei Maior, vários municípios brasileiros tributam estes agentes delegados como se empresas fossem, ou seja, fazem incidir o Imposto Sobre Serviços sobre o valor dos emolumentos e não há uma tributação fixa sobre a atividade como ocorre com as demais Pessoas Naturais (*e.g.* advogados, médicos etc.).

Em que pese a justa tributação por intermédio do ISS, os reflexos jurídicos de referida tributação serão minuciosamente analisados nos itens abaixo destacados, em especial considerando-se eventual ofensa à imunidade recíproca, a tributação sobre os emolumentos, e o cumprimento da observância da capacidade contributiva.

Adiante-se que a discussão que será analisada se dá, especialmente, em torno de dois dispositivos legais, quais sejam, o art. 9º, §1º, do Decreto Lei nº 406/1968⁷ e do art. 7º da Lei Complementar 116/2003⁸.

5.2. DÚVIDAS SOBRE A IMUNIDADE RECÍPROCA E A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS EMOLUMENTOS

⁷ Art. 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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.

⁸ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Considerando que o STF admite que os emolumentos são considerados Taxas⁹, cuja criação e regulação compete aos Estados, os mais incautos entendem que a tributação sobre a atividade afrontaria a imunidade recíproca.

Contudo, tal divergência restou superada com o julgamento da ADI 3.089-2, cuja ementa segue transcrita:

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

Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

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

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

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

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

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

⁹ Conforme julgado do STF, Rp 1094, Relator(a): Min. Soares Munoz, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/1984, DJ 04-09-1992 PP-14090 Ement VOL-01674-03 PP-00532 RTJ VOL-00141-02 PP-00430)

(STF, ADI 3.089-2/DF, Rel. Ministro Ayres Britto. j. em 13.02.2008) (Gf. nosso)

Entretanto, em que pese os Correios também exerçam atividade visando lucro – tanto que há concessão do serviço público a entidades privadas – a mesma Corte Suprema entende que a tributação de seus serviços ofende a Imunidade Recíproca.

Esta divergência entre julgados revela, ao mínimo, ofensa à igualdade republicana garantida pela Constituição Federal.

5.3. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ao analisar o princípio da Capacidade Contributiva, o Professor Roque Antonio Carrazza assinalou¹⁰:

[...]

Este raciocínio conduz-nos à idéia de que a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular tal exigência constitucional, fazendo incidir o imposto sobre fatos que não exibam conteúdo econômico e não gravem *riqueza nova* do contribuinte.

Exatamente em razão disto, revelam-se inconstitucionais as normas que prevêm a incidência do Imposto Sobre Serviços sobre a totalidade do faturamento das Atividades Notariais e Registrais.

Ora, ao se considerar que do faturamento (soma de todos os emolumentos) há significativo repasse de numerários a vários órgãos (*e.g.* Tribunais de Justiça, diversos Fundos etc.), percebe-se que tal tributação é evidentemente inconstitucional pelo fato de tributar riqueza alheia.

¹⁰ Carrazza, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, Malheiros, São Paulo: 2009. Pág. 115.

Ad exemplum, em um ato referente ao Tabelionato de Protesto em que o usuário paga R\$ 990,36 (novecentos e noventa reais e trinta e seis centavos), apenas R\$ 612,44 (seiscentos e doze reais e quarenta e quatro centavos) se destinam ao Tabelião, sendo que os 38,15% (trinta e oito vírgula quinze por cento) restantes são referentes a repasse obrigatório¹¹.

Assim, é incontestável que a incidência de ISS sobre o valor total dos emolumentos não observa a capacidade contributiva do Tabelião e do Registrador, corroborando sua inconstitucionalidade.

Em verdade, a Lei Municipal que entende haver incidência do ISS como se o Notário e Registrador fossem Pessoas Jurídicas é inconstitucional por estar em conflito com o art. 236 da CF.

Como estes agentes delegados prestam o serviço, mediante prévia aprovação em concurso público, por sua conta e risco, são Pessoas Físicas e assim devem ser tributados, ou seja, dever-se-ia aplicar o art. 9º, §1º, do Decreto Lei 406/68, cujo texto reza:

Art. 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto 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.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal¹² na ADIn nº 3089-2 DF declarou constitucional os itens 21 e 21.01¹³ da lista anexa da Lei Complementar nº 116,

¹¹ Conforme se observa da tabela regida pela Lei do Estado de São Paulo nº 11.331/26.12.2002, do valor total de R\$ 990,36: R\$ 174,07 são destinados ao Estado; R\$ 128,93 à Carteira da Previdência; 32,23 ao Sindicato dos Notários e Registradores; R\$ 32,23 ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo; R\$ 6,12 de Contribuição Solidária e, por fim, R\$ 4,34 referente a Tarifa Postal.

¹² "A tributação a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, recebidos por particulares como contraprestação pelo exercício delegado de serviços notariais e de registro (art. 236, caput, da Constituição), não viola a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição."

¹³ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

(...)

porém, isto não significa que há admissão de tributação como se os delegados fossem Pessoas Jurídicas.

Ademais, há evidente absurdo no caso de se admitir a tributação sobre o faturamento que, *in casu*, são os próprios emolumentos – que foram considerados como Taxa pelo STF –, logo a incidência de um imposto sobre uma taxa é evidentemente inconstitucional.

Observe-se, ainda, que na denominada tributação fixa não há aplicação de alíquota e base de cálculo (cf. art. 9º, §1º, do Decreto Lei nº 406/1968) e, por outro lado, a denominada tributação variável reza que o Imposto Sobre Serviços deve incidir sobre o preço do serviço, *in casu*, a integralidade dos emolumentos (cf. art. 7º da Lei Complementar 116/2003).

Com espeque neste embate, é oportuno trazer a lume esclarecedor julgado do Colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9º, § 1º, DO DL 406/1968. TRIBUTAÇÃO FIXA. MATÉRIA APRECIADA PELO STF. ADIN 3.089/DF.

1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, caput, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários.

2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, in casu, ao julgar a Adin 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartorários (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade de o ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo e, portanto, base de cálculo.

4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da Adin, pois "descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68 –, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço".

5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários.

6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os preços, conforme o art. 9º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7º, caput, da LC 116/2003.

7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples "remuneração do próprio trabalho", prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003.

8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário).

9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível.

10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos erga omnes proferida pelo STF na Adin 3.089/DF.

11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

12. Recurso Especial não provido.

(REsp 1187464/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2010, DJe 01/07/2010)

Em análise do teor supra, conclui-se que (i.) o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da tributação da atividade sob comento por meio

do ISS (ii.) que deve se dar sobre o preço do serviço, ou seja, incide sobre o valor dos emolumentos (iii) em razão da observância do Princípio da Capacidade Contributiva.

Todavia, em que pese a discutível justiça da incidência do ISS, não há se falar em tributação sobre o preço do serviço, pois – como narrado – os emolumentos são considerados taxas (não admitindo tributação sobre seu valor) e grande percentual de seu valor é destinado a terceiros, ferindo a Capacidade Contributiva do Notário e Registrador.

5.4. POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS QUE REFLETEM INDIRETAMENTE NO TEMA SOB ANÁLISE

Com o escopo de clarificar incongruências na tributação pelo ISS sobre os emolumentos, é oportuno recordar que o Supremo Tribunal Federal admite que os emolumentos relacionados aos Serviços Notariais e Registrais possuem a natureza jurídica de Taxa.

Em assim sendo, é evidente a chaga existente no fato de um imposto (ISS) incidir sobre uma taxa (emolumentos).

Para ilustrar o caráter de taxa dos emolumentos, bem como algumas consequências daí advindas, por exemplo, a destinação do produto da arrecadação poderia funcionar para aparelhar os Tribunais de Justiça, mas não poderia servir para beneficiar instituições privadas alheias às Atividades Jurisdicionais, urge trazer a baila alguns julgados. Observe-se:

CONSTITUCIONAL. LEI ESTADUAL QUE DESTINA 3% DOS EMOLUMENTOS PERCEBIDOS PELOS SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRAIS AO FUNDO PARA INSTALAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E APERFEIÇOAMENTO DAS ATIVIDADES DOS JUIZADOS CÍVEIS E CRIMINAIS. Os emolumentos têm natureza tributária e caracterizam-se como taxas remuneratórias de serviços públicos (não incidência do art. 167, inc. IV, da CF). A cobrança de parcela do valor total desses emolumentos

para a formação de fundo de desenvolvimento da Justiça local é cabível, uma vez que o Poder Judiciário tem competência constitucional de fiscalizar os atos praticados pelos notários, oficiais de registro e prepostos. Pedido de liminar indeferido. (ADI 2129 MC, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/05/2000, DJ 11-03-2005 PP-00006 EMENT VOL-02183-01 PP-00145) (gf. nosso)

No mesmo sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) - DESTINAÇÃO PARCIAL DOS RECURSOS ORIUNDOS DA ARRECADAÇÃO DESSES VALORES A INSTITUIÇÕES PRIVADAS - INADMISSIBILIDADE - VINCULAÇÃO DESSES MESMOS RECURSOS AO CUSTEIO DE ATIVIDADES DIVERSAS DAQUELAS CUJO EXERCÍCIO JUSTIFICOU A INSTITUIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM REFERÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA TAXA - RELEVÂNCIA JURÍDICA DO PEDIDO - MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. NATUREZA JURÍDICA DAS CUSTAS JUDICIAIS E DOS EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS. - A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público. A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada "em caráter privado, por delegação do poder público" (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa. - As serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas destinadas "a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935/94,

art. 1º), constituem órgãos públicos titularizados por agentes que se qualificam, na perspectiva das relações que mantêm com o Estado, como típicos servidores públicos. Doutrina e Jurisprudência. - DESTINAÇÃO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS A FINALIDADES INCOMPATÍVEIS COM A SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA. - Qualificando-se as custas judiciais e os emolumentos extrajudiciais como taxas (RTJ 141/430), nada pode justificar seja o produto de sua arrecadação afetado ao custeio de serviços públicos diversos daqueles a cuja remuneração tais valores se destinam especificamente (pois, nessa hipótese, a função constitucional da taxa - que é tributo vinculado - restaria descaracterizada) ou, então, à satisfação das necessidades financeiras ou à realização dos objetivos sociais de entidades meramente privadas. É que, em tal situação, subverter-se-ia a própria finalidade institucional do tributo, sem se mencionar o fato de que esse privilegiado (e inaceitável) tratamento dispensado a simples instituições particulares (Associação de Magistrados e Caixa de Assistência dos Advogados) importaria em evidente transgressão estatal ao postulado constitucional da igualdade. Precedentes.

(ADI 1378 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/1995, DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225) (gf. nosso)

Com isto em tela, se não pode ocorrer a destinação da Taxa (emolumentos) a entidades privadas, exatamente por seu caráter público, além de que suas alíquotas e bases de cálculo devem ser previstas em Lei, é inadmissível a incidência de ISS sobre tais valores.

Em analogia, se o Supremo Tribunal Federal já entendeu¹⁴ que não incide ISS sobre o 'preço do serviço público' prestado pela Infraero e pelos Correios, não se pode conferir tratamento diferenciado aos emolumentos – que, igualmente, são taxas que remuneram o serviço público – Monopólio do Estado.

¹⁴ STF, RE 446530 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012, e; STF, ACO 789, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/2010, DJe-194 DIVULG 14-10-2010 PUBLIC 15-10-2010 EMENT VOL-02419-01 PP-00001.

6. PECULIARIDADES DOS IMPOSTOS DE TRAMISSÃO NAS OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. REFLEXOS DIRETOS NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E REGISTRAS

Por derradeiro, relacionando-se com o cotidiano dos serviços, é interessante analisar algumas peculiaridades do ITCMD e do ITBI, pois há dever de fiscalização do recolhimento destes tributos pelos Notários e Registradores.

Se cabem aos delegados verificar o adimplemento destes tributos – ainda que não devam imiscuir-se no mérito da arrecadação –, é relevante analisar suas hipóteses de incidência e, ainda, alguns pontos passíveis de controvérsias. Senão, vejamos.

6.1. OPERAÇÕES MORTIS CAUSA

Ao se analisar os fatos geradores definidos pela legislação em vigor, notadamente no que se refere aos tributos incidentes nas Operações '*Causa Mortis*', observam-se inconstitucionalidades em determinadas exigências tributárias, ao divergirem do que foi traçado pela Carta Maior.

A atual Carta Republicana prevê¹⁵ que o Imposto incidente nas Transmissões '*Causa Mortis*', terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, além de ser de competência do Estado (i.) da situação dos imóveis, ou (ii.) da situação do local onde se processar o inventário ou arrolamento no caso de bens móveis.

Não obstante a clareza palmar do texto constitucional, algumas exações mostram-se incompatíveis com a Constituição Federal, por exemplo, quando se dá a exigência do tributo sem se quantificar a base de cálculo no momento do passamento do *de cuius*.

¹⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Nesta seara, insta anotar que, consoante se observa do princípio de Saisine – explícito no artigo 1.784¹⁶ do Código Civil –, a transmissão dos bens ocorre imediatamente com o passamento do *de cuius*.

Por esta razão, a base de cálculo do tributo deve refletir o valor dos bens àquela época, admitindo-se tão somente a atualização monetária dos valores encontrados na base de cálculo.

Entretanto, há certa contradição na jurisprudência. Observe-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. SÚMULA 113/STF.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO.

1. “O imposto de transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação” (Súmula 113/STF).

2. Não recolhido o valor na época própria, torna-se indispensável a necessária atualização do valor. É pacífico o entendimento de que a correção monetária da base de cálculo não implica alteração do fato gerador. Precedentes.

3. Recurso especial conhecido e improvido.

(STJ, REsp 57.742/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2004, DJ 23/08/2004, p. 156)

O entendimento das Cortes Superiores sobre o tema sempre foi instável, sendo impossível concluir qual o entendimento majoritário. Note-se:

TRIBUTARIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS". BASE DE CALCULO.

I - EMBORA A SUMULA N. 113 DO STF ESTABELEÇA QUE O REFERIDO IMPOSTO E CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS NA DATA DA AVALIAÇÃO, A JURISPRUDENCIA POSTERIOR DAQUELA CORTE ASSENTOU SER POSSIVEL A FIXAÇÃO DE TAL MOMENTO NA DATA DA TRANSMISSÃO DOS BENS. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO STF.

¹⁶ Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

II - RECURSO NÃO CONHECIDO.

(REsp 15.071/RJ, Rel. Ministro JOSE DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/1994, DJ 10/10/1994, p. 27141)

Com isto em vista, é forçoso analisar os aspectos da hipótese de incidência do ITCMD.

6.1.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Analisando-se os elementos da 'Hipótese de Incidência' do ITCMD, evidencia-se a solução de vários impasses diariamente apresentados nas Serventias. Vejamos:

- a) Aspecto Material: Há incidência do tributo nas sucessões legítima e testamentária, inclusive sucessão provisória.
- b) Aspecto Temporal: O momento do passamento do *de cuius*.
- c) Aspecto Quantitativo: A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos – no momento da transmissão –; Noutro giro, a alíquota será imposta pelo Estado se sujeitando à máxima fixada pelo Senado Federal.
- d) Sujeito Ativo: É o Estado, ou Distrito Federal, da situação do bem imóvel ou do local onde se processar o inventário no caso de bens móveis.
- e) Sujeito Passivo: Contribuinte é o herdeiro ou legatário.

Como narrado, e com supedâneo na integração das diversas áreas do Direito, é imperioso recordar o 'Princípio de Saisine' – segundo o qual na sucessão *Causa Mortis* há a imediata transferência dos bens com o passamento do sucedido –, logo a base de cálculo deve considerar o valor dos bens no momento do passamento.

Por conseguinte, mostram-se inadequadas as incidências tributárias que consideram o valor dos bens no momento da partilha, da escritura pública ou até mesmo do registro imobiliário.

6.2. OPERAÇÕES ENTRE VIVOS

Noutro giro, a Constituição Federal determina a competência dos Municípios para instituir impostos sobre operações imobiliárias entre vivos¹⁷ (ITBI), que deverá ser progressivo em razão do valor do imóvel, além de ter alíquotas diferenciadas de acordo com seu uso e localização.

6.2.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Analisemos, outrossim, os aspectos da Hipótese de Incidência do Imposto sobre Operações Imobiliárias:

- a) Aspecto Material: O Fato Gerador do ITBI é a (i.) transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis (por natureza ou acessão física) e de direitos reais sobre bens imóveis (exceto os de garantia e as servidões), bem como (ii.) a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.
- b) Aspecto Temporal: Em tese, o momento da transferência da propriedade.
- c) Aspecto Quantitativo: A Base de Cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
- d) Sujeito Ativo: É o município onde se localiza o bem imóvel.

¹⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

e) Sujeito Passivo: Quaisquer das partes que integrarem o negócio jurídico.

Neste primeiro exame, ao contrário do que ocorre com o ITCMD, informe-se que inexistem discussões profundas acerca da incidência do ITBI nas operações relacionadas à atividade sob estudo.

Cumprindo apenas deixar anotado que, por questões de segurança econômica do Fisco, a exigência de recolhimento do tributo ocorre antes mesmo da ocorrência do Fato Gerador, eis que a transferência imobiliária ocorre com o registro, porém desde a realização do negócio (lavratura da escritura pública) se mostra necessário o recolhimento do ITBI.

Senão, observe-se o texto legal acerca do momento da transferência da propriedade:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Ainda sobre o ITBI é forçoso analisar algumas particularidades da alienação fiduciária em garantia.

6.3. DAS PECULIARIDADES DA ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA

No que se refere à alienação fiduciária em garantia, há discussão acerca do efetivo momento de recolhimento do ITBI: se no momento da consolidação da propriedade, da arrematação do imóvel, do registro imobiliário etc.

Insta registrar que Alienação Fiduciária em Garantia é aquela prevista pela lei 9.514/97, em seu artigo 22, cujo texto transcrevo:

Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel.

Diante desta transferência sucessiva de titularidades, além da complexidade da propriedade resolúvel e sua subsequente consolidação, surge a indagação de quando incidirá o Imposto sobre a Transmissão do Bem Imóvel (ITBI).

Para facilitar o entendimento da matéria, é possível sintetizar o *modus operandi* da alienação fiduciária em garantia:

Primus, o candidato ao financiamento bancário que pretende adquirir o imóvel, a princípio deverá realizar dois negócios jurídicos, quais sejam, (i.) a aquisição do imóvel, por escritura pública e mediante recolhimento do ITBI; (ii.) a alienação fiduciária do imóvel, em garantia do mútuo, ao banco (credor-fiduciário) – por intermédio de escritura pública ou instrumento particular.

Observe-se, neste ponto, que somente ocorreu uma transferência imobiliária (do alienante para o adquirente-devedor-fiduciante) – que enseja o recolhimento do ITBI –, e uma oneração com a garantia fiduciária (na qual se transfere a propriedade resolúvel ao credor-fiduciário).

Secundus, o adquirente-devedor-fiduciante assume a responsabilidade pelo pagamento de várias parcelas do mútuo realizado, donde poderá ocorrer: (i.) o integral cumprimento de suas obrigações, quando ocorrerá a consolidação da propriedade plena em seu favor, ou; (ii.) o inadimplemento do débito e o dever do credor-fiduciário a levar o bem a Hasta Pública e, se for o caso, posteriormente adjudicá-lo.

Daí se observa que, no caso de integral e escorreito adimplemento, não ocorrerá transferência imobiliária.

Já no caso de inadimplemento, o bem será transferido a um terceiro (em hasta pública) ou ao credor-fiduciário (mediante adjudicação após as tentativas de alienação em hasta).

Assim, pode-se extrair que, é no momento da transferência da propriedade, seja na arrematação ou na adjudicação do imóvel que ocorrerá o fato signo presuntivo de riqueza relacionado ao ITBI, pois em análise do texto constitucional constata-se que não incide ITBI nos direitos reais de garantia (ou seja, na oneração do bem com a alienação fiduciária), observe-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (gf. nosso)

Com isto em vista, considerando que o imóvel inicialmente é de propriedade do devedor, e a transferência da propriedade resolúvel ao credor não gera a incidência do ITBI, exatamente por se tratar de Direito Real de Garantia, além de que a propriedade.

Contudo, conforme antecipado, no caso de inadimplemento contratual, o credor deverá levar o bem à Hasta Pública, quando poderá ser arrematado por terceiros ou adjudicado por si, momento em que haverá a transferência da propriedade em favor destes e estará presente a hipótese de incidência do ITBI.

Por outro lado, no caso de adimplemento integral do contrato, com a quitação do mútuo pelo devedor, a propriedade se consolida em suas mãos, donde não deveria haver incidência de ITBI.

Com isto em vista, denota-se serem inconstitucionais as legislações que prescrevem a incidência do ITBI na transferência da propriedade resolúvel em favor do credor fiduciário.

6.3.1. . DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Em razão da grande especificidade do tema, é igualmente restrita a abordagem jurisprudencial.

Contudo, dentre os melhores julgados destaca-se o seguinte julgado administrativo da Corregedoria da Comarca de São Paulo-SP, considerando a Lei daquele município, no qual se entendeu pela não-incidência do ITBI, bem como pelo fato de que os Notários e Registradores não são agentes fiscais. Observe-se:

ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA - CESSÃO DE DIREITOS - ITBI. PROPRIEDADE RESOLÚVEL. DIREITOS REAIS. TRIBUTOS - FISCALIZAÇÃO - QUALIFICAÇÃO. EMENTA NÃO OFICIAL: 1. Para a incidência do imposto nos casos de cessão de direitos em alienação fiduciária falta apoio em tipologia tributária. A Lei municipal paulistana instituidora dos impostos não apresentou específica previsão de incidência para esses casos. A despeito da provável natureza real dos direitos do devedor fiduciante, não se vislumbrando transmissão imobiliária para efeitos fiscais, igualmente não se poderá considerar transmissão o ato de cessão destes direitos. 2. O OFICIAL não é agente fiscal, e não o pode substituir em seus misteres. Apenas os agentes do fisco se mostram aptos a lavrar autos de infração e impor sanção pelo descumprimento fiscal, de forma que sempre que o usuário apresentar ARGUMENTOS CONSISTENTES, argumentos sérios, argumentos relevantes, não poderá obstar o ingresso do título. (TJSP, 1ª Vara de Registros Públicos de São Paulo, Processo n. 000.03.045910-9, Relator: Venício Antonio de Paula Salles, j. em 03.10.2003)

Com se pode observar, o D. Magistrado relator da decisão se baseou principalmente na Lei Municipal de São Paulo-SP n. 11.154/1991, que revela a não-incidência de referido tributo, mas parece-nos tratar de verdadeira Imunidade Tributária eis que a Alienação Fiduciária em Garantia em verdade é um Direito Real sobre Coisa Alheia de Garantia, logo está excepcionado pelo art. 156, II, *in fine*, CF.

7. CONCLUSÃO

Por derradeiro, é possível concluir que existem vários pontos nebulosos acerca da aplicação do Direito Tributário na atividade notarial e registral, mostrando-se necessárias inovações legislativas ou a pacificação jurisprudencial.

Se, por um lado a responsabilidade tributária dos Notários e Registradores é objeto de sucessivas discussões, por outro observa-se que o entendimento doutrinário majoritário prescreveu a solução da questão, o que deverá ser adotado pela jurisprudência para a eliminação de discussões improfícuas.

No que tange aos emolumentos, corrobora-se que a amplitude do Direito dá azo a uma gama de ações judiciais, ora pelo fato de entes políticos pretenderem ampliar o rol de gratuidades sem prever outras fontes de custeio (acarretando empobrecimento sem móvel dos Notários e Registradores), ora pelos conflitos de competência de entes que pretendem legislar sobre o tema e destinar parcela dos emolumentos a diversos setores.

De suma importância na atividade sob análise é a regulamentação dos impostos incidentes nas operações imobiliárias, em especial ao se considerar que aos Notários e Registradores foi conferido – inconstitucionalmente – o dever de fiscalizar a arrecadação de tributos.

Assim, as contradições acerca da base de cálculo do ITCMD, do momento de recolhimento do ITBI ou da especificidade da Alienação Fiduciária em Garantia, geram incertezas no cenário jurídico e podem afetar diretamente a responsabilidade destes agentes delegados.

Por seu turno, a incidência do Imposto sobre os Serviços em estudo é o tema que repercute de forma mais incisiva no cotidiano dos Notários e Registradores, gerando reflexos financeiros importantes, em especial ao se considerar a rentabilidade de algumas poucas serventias brasileiras.

Como sugestão de pacificação, considerando-se tratar de temas com forte amparo na Constituição Federal, mostra-se plenamente viável a edição de Súmulas Vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal com o fito de afastar algumas gritantes inconstitucionalidades.

Note-se que tais Súmulas vinculariam os entes tributantes e, até mesmo, os contribuintes pois, no caso, são agentes delegados do Poder Público e estão sujeitos à sua imperatividade.

8. BIBLIOGRAFIA

CADORE, MÁRCIA REGINA LUSA. Súmula vinculante e uniformização da jurisprudência. São Paulo, Atlas, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CENEVIVA, WALTER. Lei dos Notários e Registradores comentada. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

CENEVIVA, WALTER. Lei dos Registros Públicas comentada. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

DRESCHER, ADELAR JOSÉ. Emolumentos Notariais e Registrais. Revista Habeas Data. Disponível em:
(http://www.fd.uc.pt/cenor/images/textos/publicacoes/20100730_dradelar.pdf),
acessado em 06.06.2012

MACHADO, HUGO DE BRITO. Curso de Direito Tributário. 30ª ed., rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MACHADO, HUGO DE BRITO. Parecer: Natureza dos serviços notariais. Regime jurídico do ISSQN. Inexistência de decisão do STF. Disponível em: (<http://www.anoreg.org.br/images/doc/Parecer-ISS-Hugo-Machado-de-Brito-ANOREG-BR.pdf>), acessado em: 22.05.2012.

MANCUSO, RODOLFO DE CAMARGO. Divergência jurisprudencial e súmula vinculante. 3ª ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, NELSON CORRÊA DE. Aplicações do Direito na Prática Notarial e Registral. 4ª ed., Leme/SP: BH Editora, 2012.

PAULSEN, LEANDRO. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, LEANDRO. SOARES DE MELO, JOSÉ EDUARDO. Impostos federais, estaduais e municipais. 5ª ed., rev. e atual. 2. Tir – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SILVA MARTINS, IVES GANDRA DA. Parecer: Natureza tributária de emolumentos notariais. Disponível em (http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/20254/natureza_tributaria.pdf?sequence=1), acessado em 07.06.2012.

