



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO II**



ESTUDO DE CASO: A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRARIS: UM ESTUDO DE CASO DA ADI EM FACE DA LEI MUNICIPAL Nº 2.504/2003 DE GUAPORÉ/RS.

Henryk Matheus Pimenta de Oliveira¹

João Pedro Damasceno dos Santos²

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga³

Sumário: 1. Introdução; 2. Prolegômenos Legais da Tributação de Serviços Notariais e Registraris; 3. A Arguição de Inconstitucionalidade da Lei de Guaporé; 4. Posicionamento dos Tribunais Superiores; 5. Considerações Finais.

1. INTRODUÇÃO

A tributação dos serviços notariais e registraris por meio do Imposto Sobre Serviços (ISS) constituiu, durante anos, um dos campos mais férteis para o debate acadêmico e judicial no Direito Tributário brasileiro. O cerne do conflito reside na dicotomia entre a natureza pública da atividade delegada (Art. 236, CF/88) e o caráter privado de sua execução, marcada pelo intuito de lucro e pela assunção do risco empresarial pelo tabelião ou registrador.

Este artigo propõe-se a realizar um estudo de caso detalhado da ADI interposta pelo Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul contra os itens 21 e 21.01 da Lei Municipal nº 2.342/2001 (alterada pela Lei nº 2.504/2003) do Município de Guaporé/RS. A análise não se limita ao resultado final do julgamento, mas dissecar os "filtros" processuais e as

¹ Acadêmico do 8º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. Endereço eletrônico: henrykpimenta@gmail.com

² Acadêmico do 8º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. Endereço eletrônico: joaojpds14@gmail.com

³ Professor de Direito da Universidade Federal de Roraima; Endereço eletrônico: edivalbraga1@bol.com.br

deficiências técnicas desde a arguição de inconstitucionalidade junto Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul até as razões recursais que permeiam o trâmite entre o TJRS, o STJ e o STF.

2. PROLEGÔMENOS LEGAIS DA TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRAIS

A discussão sobre a tributação dos serviços notariais e de registro está intrinsecamente ligada à sua matriz constitucional e ao regime jurídico peculiar que governa a atividade, elementos essenciais para a compreensão das balizas impostas ao legislador municipal e ao aplicador da lei. A Constituição Federal de 1988 estabelece o pilar da competência tributária e, concomitantemente, delinea a natureza jurídica desses serviços, criando um cenário de tensão interpretativa que exigiu a intervenção das Cortes Supremas para sua pacificação.

O regime jurídico dos serviços notariais e de registro encontra-se estatuído no artigo 236 da Constituição Federal, que preceitua que *“Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”*. Essa fórmula constitucional inaugura a complexidade da matéria, pois confere à atividade uma natureza dúplice: embora sejam de caráter essencialmente público, na medida em que visam garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, são, contudo, prestados em regime de direito privado. A delegação, portanto, confere ao titular da serventia o *múnus público*, mas o exercício da atividade e, crucialmente, a respectiva remuneração, operam sob uma lógica tipicamente privada e econômica.

A competência tributária municipal para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) está prevista no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que confere aos Municípios a prerrogativa de tributar *“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*. A incidência do ISSQN sobre uma dada atividade, desse modo, requer a conjugação de três elementos: a competência constitucional municipal, a delimitação do fato gerador em lei complementar federal, e a instituição efetiva do tributo por lei municipal.

No que concerne à delimitação federal, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/2003), cumpriu o mandamento constitucional, ao arrolar os serviços sujeitos à tributação municipal. Em seu anexo, a lista de serviços incluiu, expressamente, os itens 21 e 21.01, referentes aos *“Serviços de registros públicos, cartorários e notariais”*. Essa inclusão,

no plano da legislação hierarquicamente superior à municipal, mas infraconstitucional, firmou a possibilidade jurídica da tributação, remanescendo o debate sobre a sua constitucionalidade, em face das alegadas peculiaridades dos serviços delegados.

3. A ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DE GUAPORÉ

3.1 A Fundamentação da Inconstitucionalidade pela Procuradoria-Geral de Justiça do Rio Grande do Sul

A atuação do Procurador-Geral de Justiça do Rio Grande do Sul na propositura da ADI foi pautada por uma defesa vigorosa da natureza pública essencial dos serviços notariais e registrais. O argumento ministerial sustenta que, embora a prestação desses serviços seja exercida em caráter privado por profissionais do Direito, conforme dita o art. 236 da Constituição Federal, essa modalidade de execução não retira do serviço sua característica de atividade estatal delegada. Para o PGJ, a delegação confere ao particular apenas o poder administrativo de execução material em nome do Estado, o qual permanece como o titular primário do serviço.

O Ministério Público argumentou que os notários e registradores atuam sob o manto da fé pública, exercendo uma função que visa conferir certeza e segurança jurídica às relações sociais, o que seria uma emanção direta da soberania estatal. Nesse sentido, o proponente utilizou a lição de administrativistas renomados para reforçar que a transferência da execução não se confunde com a alienação da titularidade do serviço, que é sempre pública. A partir dessa premissa, o PGJ defendeu que a incidência do ISS sobre tais atividades violaria o princípio da imunidade recíproca, estabelecido no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, que veda aos entes federados a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.

[...] face à incontroversa natureza pública dos serviços cartorários, registrais e notariais, resulta afastada a incidência do ISS sobre tais atividades, devido, fundamentalmente, à inafastável observância da limitação ao poder de tributar decorrentes do princípio constitucional da imunidade recíproca.⁴

⁴ BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade. Proponente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Município de Guaporé/RS. Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 2007. p. 10.

Um ponto nevrálgico da argumentação ministerial reside na natureza jurídica da remuneração percebida pelas serventias extrajudiciais. O PGJ invocou a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos possuem natureza tributária, qualificando-se especificamente como taxas de serviço. Sob essa lógica, se o serviço é remunerado por taxas — um tributo vinculado à atuação estatal —, ele não poderia simultaneamente ser fato gerador de um imposto como o ISS, sob pena de ocorrer uma inadmissível bitributação e uma ofensa direta à estrutura federativa.

O PGJ enfatizou que a contraprestação por meio de taxas retira a atividade do âmbito puramente privado regido pela autonomia de vontade e a insere no regime de Direito Público. Consequentemente, a imunidade recíproca deveria prevalecer para impedir que os Municípios tributassem funções que, em última instância, pertencem à esfera de competência e soberania dos Estados-membros que delegaram o serviço. A petição inicial do Ministério Público refutou ainda a aplicação do §3º do art. 150 da Constituição Federal, argumentando que as serventias não exploram atividade econômica em sentido estrito, mas desempenham funções essenciais à ordem jurídica.

3.2 Análise Crítica da suposta dualidade: Imunidade Recíproca e a Natureza de Taxa

Ao longo do processo, torna-se evidente que a tese sustentada pelo Procurador-Geral de Justiça padece de um equívoco conceitual profundo ao tentar estender a imunidade recíproca a agentes privados delegatários de serviços públicos. O cerne desse equívoco reside na interpretação errônea da finalidade do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. A imunidade recíproca é uma garantia subjetiva destinada a proteger o equilíbrio federativo, impedindo que os entes políticos utilizem o poder de tributar como arma de submissão ou enfraquecimento financeiro uns dos outros. Ela protege o Estado enquanto pessoa política, não o serviço público de forma abstrata, independentemente de quem o preste. Nesse sentido, preleciona o Professor Ricardo Lobo Torres⁵.

A imunidade recíproca é a que protege as pessoas jurídicas de direito público umas contra as outras, no que concerne à incidência dos impostos. A União não pode cobrar impostos dos Estados e Municípios, sendo verdadeira a recíproca: nem os Estados, nem os Municípios podem exigir impostos da União ou uns dos outros.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 63.

[...]

O fundamento da imunidade recíproca é a liberdade, sendo-lhe estranhas as considerações de justiça ou utilidade. Os entes públicos não são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação vertical dos poderes do Estado.

O PGJ argumentou que, por serem os emolumentos qualificados como "taxas", a atividade estaria blindada contra a incidência de "impostos". Contudo, essa premissa confunde a natureza da contraprestação paga pelo usuário (que é, de fato, um tributo do tipo taxa) com a natureza da receita auferida pelo prestador privado (que constitui base de cálculo para impostos sobre o consumo de serviços). O fato de o serviço ser público e remunerado por taxa não impede que o profissional que executa a atividade em caráter privado e com fins lucrativos seja sujeito passivo do ISS.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, notadamente no julgamento da ADI 3089, desconstruiu a tese ministerial ao afirmar que a imunidade recíproca não alcança os serviços delegados prestados por particulares com intuito de lucro. O STF asseverou que os notários e registradores não são "*longa manus*" do Estado no mesmo sentido que uma autarquia, mas profissionais que exploram economicamente uma concessão pública, assumindo ônus e benefícios financeiros.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de

desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

(ADI 3089, Relator(a): CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13-02-2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 RTJ VOL-00209-01 PP-00069 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 25-58)

Outro ponto que merece destaque em relação a manifestação ministerial é constatado na desconsideração do §3º do art. 150 da Carta Magna. Este dispositivo é claro ao estabelecer que a imunidade recíproca não se aplica a casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, ou quando a atividade for regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados. Ora, se o notário organiza sua serventia como uma empresa, contrata funcionários, investe em tecnologia e busca maximizar seus rendimentos a partir dos emolumentos pagos pelos usuários, ele se enquadra perfeitamente na exceção à imunidade, mesmo que a contraprestação tenha sido rotulada como "taxa" por lei estadual.

3.3 A Defesa da Municipalidade de Guaporé e os Fundamentos da Tributação

Em resposta à arguição de inconstitucionalidade, a Procuradoria do Município de Guaporé fundamentou sua defesa na competência constitucional plena dos entes municipais para instituir o ISS sobre os serviços definidos em lei complementar federal. O argumento municipal centrou-se na vigência da Lei Complementar nº 116/2003, que, em seu anexo, listou explicitamente os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais" como hipótese de incidência tributária. Para o Município, a legislação local (Lei nº 2.504/2003) nada mais fez do que exercer a competência suplementar prevista no art. 30, II, da Constituição Federal, adequando o Código Tributário Municipal à nova diretriz federal.

A assessoria jurídica de Guaporé ressaltou que a obrigação de instituir e arrecadar os tributos de sua competência decorre dos princípios da responsabilidade na gestão fiscal, previstos no art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Argumentou-se, ainda, que a renúncia de receita sem amparo legal sólido poderia acarretar sanções ao gestor público, tornando o lançamento do ISS uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à natureza da atividade, a Procuradoria de Guaporé defendeu que o exercício "em caráter privado" mencionado no art. 236 da Constituição confere à atividade um viés econômico inegável. Os oficiais notariais e registradores, embora exerçam função delegada, auferem rendas próprias, assumem os riscos do negócio, contratam pessoal sob o regime da CLT e retêm para si os lucros derivados da eficiência de sua gestão. Portanto, a receita bruta da serventia — composta pelos emolumentos líquidos — representaria uma base de cálculo legítima para o ISS, não se confundindo com o patrimônio ou a renda do Estado delegante.

O Município também apontou que os rendimentos das serventias são tributados pela União por meio do Imposto de Renda, o que comprovaria que tais profissionais não gozam de imunidade absoluta em suas atividades econômicas. Por fim, a defesa municipal utilizou o contexto do julgamento da ADI 3089 no STF, que já indicava uma tendência favorável à constitucionalidade da incidência do ISS, baseada na premissa de que a lucratividade e o caráter privado da execução afastam o benefício da imunidade federativa.

3.4 O Julgamento pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: A Procedência e seus Vícios

O acórdão proferido pelo Órgão Especial do TJRS no julgamento da ADI seguiu a orientação majoritária da época naquele tribunal, declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos da lei de Guaporé. O voto do relator, Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, fundamentou-se na premissa de que os serviços de registros públicos são públicos em essência e, portanto, imunes à tributação por impostos de outros entes federados. O Tribunal acolheu a tese do Ministério Público de que a natureza tributária de taxa dos emolumentos impediria a incidência do ISS, sob pena de violação do pacto federativo e de ocorrência de bitributação.

A decisão majoritária do TJRS destacou que os serviços cartoriais são "serviços públicos específicos e divisíveis" e que a delegação ao particular não desnatura sua titularidade pública. Para o tribunal gaúcho, a incidência do ISS representaria uma ingerência indevida do Município sobre atividades administrativas cuja execução foi delegada pelo Estado, afetando o equilíbrio financeiro da delegação. O acórdão citou precedentes internos (ADIs nº

70012245940 e 70014896377) que reforçavam a impossibilidade de tributação dessas serventias.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. ISS. IMUNIDADE. Os serviços de registro, cartorários e notariais são públicos, não afastando esta característica o fato de serem prestados em caráter privado por particulares, por se tratarem de serviços delegados pelo Poder Público (art 236 da CF/SS). Impossibilidade de tributação forte no art. 156, VI, a, da CF. Ademais, segundo orientação firmada pelo STF, as custas judiciais e emolumentos relativos a serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxa de serviço público, o que inviabiliza a cobrança do imposto sobre tais serviços, sob pena de bitributação. Precedentes jurisprudenciais. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE . (Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 70019481621, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 13/08/2007)

Entretanto, o julgamento contou com votos dissidentes de peso, como os dos Desembargadores Luiz Felipe Brasil Santos e Carlos Eduardo Zietlow Duro. Este último argumentou, de forma premonitória, que a atividade notarial possui natureza econômica e lucrativa indisfarçável. Duro apontou que os rendimentos auferidos pelos oficiais são próprios e não do ente público, o que viabilizaria a incidência do imposto municipal conforme a autorização contida na Lei Complementar nº 116/2003. A divergência já sinalizava que o STF estava prestes a consolidar entendimento contrário ao do TJRS na ADI 3089.

Um dos aspectos mais problemáticos do acórdão do TJRS — e que constitui um gravame processual severo — foi a ausência de enfrentamento direto da validade e vigência da Lei Complementar nº 116/2003 no corpo da decisão. Embora o acórdão mencione a existência da lei federal, ele concentra sua fundamentação exclusivamente na interpretação direta da Constituição Federal para declarar a inconstitucionalidade da norma municipal de Guaporé. Ao declarar a lei de Guaporé inconstitucional por suposta ofensa à imunidade recíproca, o Tribunal implicitamente ignorou que a norma municipal era apenas o reflexo de uma autorização legislativa federal vigente.

Essa ausência de enfrentamento da lei complementar federal prejudica gravemente a admissibilidade de eventuais recursos ao Superior Tribunal de Justiça (STJ). Conforme o sistema de competências do Poder Judiciário brasileiro, o STJ atua como o guardião da legislação federal infraconstitucional (Art. 105, III, "a", da CF). Para que uma questão chegue

ao STJ por meio de Recurso Especial (REsp), é indispensável que a matéria tenha sido "prequestionada", ou seja, que o tribunal de origem tenha efetivamente debatido a aplicação ou violação da lei federal em questão.

No caso da ADI de Guaporé, como o TJRS decidiu a lide apenas sob o prisma constitucional, ele retirou do STJ a jurisdição para analisar se a inclusão dos cartórios na lista de serviços da LC 116/2003 feria ou não outras normas federais, como o Código Tributário Nacional. Essa omissão gera um fenômeno processual em que o recorrente (o Município) fica impedido de acessar a instância especial por falta de prequestionamento, conforme os óbices da Súmula 211 do STJ.

Súmula 211⁶: Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

A ausência de enfrentamento da LC 116 pelo TJRS é, portanto, um erro técnico que fragiliza o sistema de controle de constitucionalidade e legalidade. Ao "pular" a análise da lei federal para ir direto à Constituição, o Tribunal gaúcho criou um atalho jurídico que cerceou a possibilidade de uma revisão ampla da matéria sob a ótica da legalidade tributária infraconstitucional.

4. POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

O cenário de incerteza e a necessidade de uniformização da interpretação constitucional e legal conduziram a discussão ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) e, posteriormente, ao Supremo Tribunal Federal (STF), cujo posicionamento final teve o condão de estabilizar a matéria no ordenamento jurídico nacional, em contraste com as decisões inicialmente proferidas pelas instâncias locais.

O Superior Tribunal de Justiça, como corte responsável pela uniformização da interpretação da legislação federal, demonstrou um entendimento inicial favorável à tese de não incidência do ISSQN. A 1ª Vice-Presidência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao negar seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Município de Guaporé contra o acórdão que havia declarado inconstitucional a cobrança municipal, fundamentou-se na jurisprudência então dominante do STJ, citando o Recurso Especial nº 612780/RO. Este precedente afirmava, categoricamente, que os serviços cartorários, por serem essencialmente públicos e prestados

⁶ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Julgado pela Corte Especial de 01.07.98. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 08 jan. 2026.

sob delegação, estariam imunes ao ISSQN, ferindo o princípio da imunidade recíproca ou configurando bitributação, dada a suposta natureza de taxa dos emolumentos.

Contudo, ao ser interposto o Agravo de Instrumento perante o STJ contra a inadmissibilidade do Recurso Especial, a Ministra Eliana Calmon, Relatora do Agravo, proferiu decisão que não enfrentou o mérito da violação à Lei Complementar nº 116/2003, tese central do recurso municipal. A decisão da Ministra Relatora, em 30 de maio de 2008, manteve a inadmissibilidade do Recurso Especial sob o argumento de que a controvérsia possuía “*cunho eminentemente constitucional*”, citando precedentes do STJ que afastavam a competência daquela Corte para apreciar questões de índole constitucional, reservadas ao Supremo Tribunal Federal. O ponto fulcral de crítica a esse argumento residia justamente no fato de que o Recurso Especial fora interposto pelo Município de Guaporé com base na alínea “a” do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal, alegando violação ao artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

Essa negativa de enfrentamento por parte do STJ, que, conforme o artigo 105 da Constituição Federal, é o tribunal de última instância para a análise da contrariedade ou negativa de vigência de lei federal, revela a complexidade da delimitação de competências e a dificuldade em separar o âmbito constitucional do infraconstitucional em matéria tributária. A alegação de negativa de vigência à LC 116/2003 era um argumento de ordem federal que deveria ter sido analisado. O silêncio do STJ, ao se escusar de analisar o argumento infraconstitucional sob o pretexto de ser a matéria constitucional, gerou um obstáculo processual que, por um lado, cumpriu sua função de preservar a competência do STF, mas, por outro, evitou um pronunciamento definitivo sobre a aplicação da norma federal de caráter geral, a Lei Complementar 116/2003.

A análise da falha em enfrentar a questão da Lei Complementar nº 116/2003 remete a um debate clássico da Teoria Constitucional, que contrapõe as visões de Ferdinand Lassalle e Konrad Hesse sobre a força e a essência da Constituição. Lassalle, em sua obra *O Que É Uma Constituição*, defende o conceito sociológico, segundo o qual a Constituição real é a soma dos fatores reais de poder que regem um país, e a Constituição jurídica não passaria de uma “folha de papel” caso não refletisse esses fatores de poder. Nessa perspectiva, o texto normativo cede à força da realidade política. Em franco contraste, Konrad Hesse, em sua clássica obra *A Força Normativa da Constituição*, postula que a Constituição não é um mero reflexo das relações de poder, mas sim uma ordem jurídica dotada de *força normativa e pretensão de eficácia*, capaz

de conformar a realidade social e política, exigindo-se, para tanto, a vontade de Constituição por parte dos atores políticos e jurídicos. O ato do STJ de se esquivar do debate sobre a LC 116/2003, sob o argumento da primazia constitucional, pode ser visto como uma ênfase na força normativa da Carta Magna (o *ideal* de Hesse), mas, paradoxalmente, resultou em uma omissão no seu papel de guardião da lei federal, o que, em termos práticos, permitiu que a interpretação dada por um Tribunal de Justiça local prevalecesse temporariamente sobre a lei federal, adiando a uniformização e a necessária garantia da coerência do ordenamento jurídico (o *real* de Lassalle, ou seja, os fatores reais de poder que mantinham a não tributação).

A questão, finalmente, encontrou seu desfecho no Supremo Tribunal Federal. O provimento do Agravo de Instrumento pelo Ministro Gilmar Mendes em 07 de maio de 2013, que determinou a subida do Recurso Extraordinário para *melhor exame*, foi o passo crucial para que a Corte pudesse se manifestar de forma definitiva. Essa decisão, que contrariou o parecer do Ministério Público Federal que se alinhava à inadmissibilidade, permitiu que o STF reafirmasse a sua jurisprudência já estabelecida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.089.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 756.915, reconheceu a Repercussão Geral da matéria (Tema 688) e fixou a tese vinculante, a qual possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante para todo o Poder Judiciário e a Administração Pública: “*É constitucional a incidência do ISS sobre a prestação de serviços de registros públicos, cartorários e notariais, devidamente previstos em legislação tributária municipal*”.

O impacto prático dessa decisão do STF foi o de consolidar, em definitivo, a competência dos Municípios para tributar os serviços notariais e de registro. A Corte Suprema, com seu posicionamento, superou os argumentos historicamente levantados contra a tributação, notadamente a tese da imunidade recíproca e a da natureza de taxa dos emolumentos. A decisão reiterou que a inaplicabilidade da Imunidade Recíproca decorre da exceção prevista no artigo 150, § 3º, da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que os notários e registradores, embora exerçam função pública delegada, são particulares que atuam com manifesto intuito lucrativo. A ementa da ADI 3.089, citada no contexto do RE 756.915, foi categórica ao afirmar que “*A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executam, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados*”.

O fato de a atividade gerar renda e lucro para os delegatários, que arcam com os riscos da atividade privada, justifica a incidência do imposto, em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

A Natureza dos Emolumentos foi igualmente pacificada pelo STF, que afastou o argumento de bitributação. Embora os emolumentos sejam cobrados em virtude da prestação do serviço público delegado, submetendo-se a tabelas e regulamentação estatal, sua natureza jurídica foi compreendida como preço público ou remuneração de direito privado, e não como taxa no sentido estrito que ensejaria a vedação constitucional à cumulação com imposto. O fato gerador do ISSQN é o ato de *prestar o serviço* em si, conforme elencado na LC 116/2003, e não a cobrança do emolumento como figura tributária autônoma, o que diferencia claramente a base de incidência e afasta qualquer alegação de dupla tributação vedada.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, ao validar a constitucionalidade da incidência do ISSQN, também determinou a base de cálculo adequada para a exação. A Corte afastou a possibilidade de aplicação do regime de tributação privilegiada do ISS fixo, previsto originalmente no artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, que se aplicaria a sociedades uniprofissionais de trabalho pessoal. Conforme expressamente consignado no contexto do RE 756.915, o STF entendeu que a atividade notarial e de registro, dada a sua complexa estrutura empresarial, que envolve a contratação de prepostos e funcionários, além da organização de capital, não se enquadra na noção de trabalho puramente pessoal. O trecho do precedente citado na manifestação do Ministro Gilmar Mendes (ARE 666.567 AgR) é enfático ao dispor que:

O viés lucrativo também reconhecido no julgado não se coaduna com a noção de remuneração do próprio trabalho. Os serviços cartorários, registrais e notariais são prestados pelos titulares da delegação e equipe de funcionários contratados, não se podendo considerá los como trabalho pessoal, o que afasta a tributação privilegiada contida no art. 9º, § 1º, do Decreto Lei nº 406/68.

Dessa forma, a base de cálculo legítima para o ISSQN sobre as serventias é o preço total do serviço prestado, ou seja, o valor dos emolumentos e acréscimos que constituem a receita do delegatário, garantindo-se que a tributação respeite o caráter econômico e a capacidade contributiva da atividade.

Em retrospectiva, a jornada processual que culminou na decisão do Tema 688/STF demonstra a superação de entendimentos anteriores que viam a atividade notarial e registral como blindada da tributação municipal. O posicionamento final do Supremo Tribunal Federal

reforça a interpretação sistemática da Constituição, que, ao prever a delegação em caráter privado e com remuneração própria, a qualifica como atividade econômica passível de incidência do Imposto Sobre Serviços, conferindo a almejada segurança jurídica e a uniformidade interpretativa à complexa matéria tributária de competência municipal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) ajuizada em face da Lei Municipal nº 2.504/2003, do Município de Guaporé/RS, revela os desafios da tributação incidente sobre serviços delegados no Brasil. A trajetória processual, marcada pela resistência inicial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, sob o argumento da imunidade recíproca e da natureza jurídica de taxa atribuída aos emolumentos, demonstrou uma interpretação que desconsiderava a realidade econômica da atividade notarial e registral, a qual é exercida em caráter privado e com inequívoco intuito lucrativo.

A análise evidenciou, ainda, deficiências técnicas no manejo dos filtros processuais, especialmente a ausência de enfrentamento da Lei Complementar nº 116/2003 pelo tribunal de origem, o que dificultou o acesso às instâncias superiores em razão da falta de prequestionamento. Tal omissão contribuiu para a prolongação da insegurança jurídica e para a manutenção de disparidades na arrecadação tributária municipal, até a intervenção definitiva das Cortes Superiores.

A pacificação da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente no julgamento da ADI nº 3.089 e na fixação do Tema 688 da Repercussão Geral, consolidou a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre as serventias extrajudiciais. Ao aplicar o art. 150, § 3º, da Constituição Federal, o STF reconheceu que a delegação da atividade a particulares afasta a imunidade federativa, validando a competência dos Municípios para tributar tais serviços com base no valor total dos emolumentos, afastando-se, inclusive, o regime de tributação fixa, por se tratar de atividade estruturada em moldes empresariais.

Em última análise, o desfecho do caso Guaporé ratifica a prevalência de uma interpretação sistemática e funcional da Constituição Federal. A incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e registrais não afronta a natureza pública da função delegada, mas assegura o respeito ao princípio da capacidade contributiva e ao equilíbrio do pacto federativo,

garantindo que atividades de execução privada e de natureza econômica contribuam de forma equitativa para o fisco municipal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 4. ed. São Paulo: [s. n.], 1989. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 07 jan. 2026.

BRASIL. Lei nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 08 de jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 211. Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1998]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&ordenacao=MAT%2CTIT%2CORD&nUmDocsPagina=100&i=1&O=&ref=&processo=&ementa=&materia=&situacao=&orgao=&data=&dtpb=&dtde=&p=true&livre=211>. Acesso em 06 de jan. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 3089. 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 [...] Julgada improcedente. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%203089%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 07 de jan. 2026.

CAVALCANTI NETO, Clóvis Tenório. **A evolução histórica do direito notarial**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2855, 26 abr. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18978>. Acesso em: 9 jan. 2026.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.