

PONTOS RELEVANTES ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS

Cleide Regina Furlani Pompermaier¹

1. Considerações preliminares sobre o tema

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, aumentou as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, incluindo, aí, os emolumentos auferidos pelos atos praticados por Notários e Registradores e com a seguinte redação:

21 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

A matéria foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, proposta pela ANOREG – Associação Nacional dos Notários e Registradores do Brasil junto ao Supremo Tribunal Federal², julgada no dia 13 de fevereiro do ano de 2008, tendo a Corte Constitucional, por maioria, pronunciado-se pela constitucionalidade da cobrança, restando vencido apenas o Ministro Carlos Aires Brito.

2. Base de cálculo

¹ Cleide Regina Furlani Pompermaier – Procuradora do Município de Blumenau, membro do Conselho Municipal de Contribuintes, Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina, Professora Universitária na disciplina de Direito Tributário, autora do livro: "O ISS NOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTROS PÚBLICOS".

² ADI Nº 3089, relator Ministro Carlos Ayres Brito.

Vencida, portanto, essa etapa da incidência ou não do ISS nessas atividades, iniciou-se nos bastidores forenses uma nova discussão, desta vez a respeito da base de cálculo. Em relação a esse elemento do aspecto quantitativo do tributo, duas indagações importantes devem ser feitas neste momento: a primeira delas diz respeito à adoção de uma base fixa ou variável e a segunda, se confirmado entendimento em relação à base variável, o que deve fazer parte dessa composição?

Acerca da primeira indagação, existem duas correntes de entendimento:

a) uma que defende que a tributação deve se dar na forma fixa prevista no art. 9º, parágrafo 1º, do antigo Decreto-Lei nº 406/68, benesse essa mantida, segundo a doutrina e jurisprudência dominante, pela Lei Complementar nº 116;

b) e outra que defende que a base de cálculo deve se dar na sua forma variável pelo preço dos serviços prestados, ou seja, pelo faturamento mensal obtido pelos Notários e pelos Registradores.

E quais são, então, os argumentos dos que entendem que os Notários e os Registradores fazem jus ao benefício da tributação fixa?

As alegações para justificar a concessão do benefício são várias, podendo-se citar as seguintes:

a) a de que as atividades dos profissionais em comento são consideradas típicas de Estado, o que os equipara, portanto, aos Advogados, Juízes, Promotores, Delegados de Polícia, por exemplo;

b) a de que os Notários e os Registradores são dotados de fé pública, fato que confere ênfase ainda maior à natureza pessoal dos serviços por eles prestados, pois essa condição é conferida especificamente a esses profissionais;

c) a de que, para o exercício da profissão de Notário ou Registrador, são necessários formação e conhecimento específicos, assim como ocorre com médicos, advogados, engenheiros e outros profissionais liberais que atualmente sujeitam-se ao recolhimento do ISSQN, conforme o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº. 406/68;

d) a de que perante a Receita Federal do Brasil, os Notários e os Registradores recolhem o Imposto de Renda como pessoa física, sendo inconcebível que haja tratamento diferenciado aos mesmos perante o Fisco Municipal.

PAULO DE BARROS CARVALHO³ e GUILHERME FANTI⁴, em pareceres formulados após decisão do STF (ADI nº 3089), que entendeu pela incidência do ISS sobre essas atividades, debruçam-se sobre a matéria, expondo com detalhes os seus entendimentos pela tributação fixa.

Tanto o primeiro como o segundo autor, ainda que postos os fundamentos de modos diversos, entendem que o Notário e o Registrador prestam serviços em caráter pessoal, sendo desses profissionais a responsabilidade por todos os atos praticados na Serventia Extrajudicial da qual são titulares, motivo pelo qual a cobrança do ISSQN deve se dar nos moldes prescritos pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº. 406/68, sendo realizada com base em valor fixo.

KYOSCHI HARADA⁵, em artigo bastante recente publicado no dia 26 de abril de 2011, defendeu de forma

³ Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <[http://www.recivil.com.br/preciviladm/modulos/artigos/documentos/Parecer%20%20Cobran%C3%A7a%20do%20Imposto%20sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20\(ISSQN\)%20dos%20prestadores%20de%20servi%C3%A7os%20notariais%20e%20registros%20p%C3%ABablicos%20%20Por%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf](http://www.recivil.com.br/preciviladm/modulos/artigos/documentos/Parecer%20%20Cobran%C3%A7a%20do%20Imposto%20sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20(ISSQN)%20dos%20prestadores%20de%20servi%C3%A7os%20notariais%20e%20registros%20p%C3%ABablicos%20%20Por%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf)> Acesso em 10 de maio de 2011.

⁴ ISS Cartórios - Comentários sobre base de cálculo Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.arpenbrasil.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1821&Itemid=83> Acesso em 11 de maio de 2011.

⁵ ISS. Base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bbu/iss-base-de-calculo-dos-servicos-prestados-por-notarios-e-registradores-kiyoshi-harada> Acesso em 11 de maio de 2011.

veemente a tributação fixa dos Notários e Registradores, sob o argumento principal de que não é o lucro que define se o trabalho é pessoal ou não. Disse ainda que os Notários e os Registradores são remunerados através de emolumentos e não por preço público, o que, no seu entender, pela natureza dos primeiros como taxa, afasta a tributação variável.

Nosso posicionamento, com todo o respeito aos que pensam diversamente, é de que a base de cálculo do imposto municipal dos Serviços Notariais e de Registros Públicos deve se dar pelo preço do serviço, ou seja, pelo faturamento obtido por esses profissionais a título de emolumentos.

E por que pensamos assim?

Simplemente porque sendo uma atividade explorada com finalidade de lucro, como enfatizou o STF na ADI nº 3.089, outro não poderia ser o nosso raciocínio, posto que lucro é algo que, obrigatoriamente, afasta-se da ideia do trabalho executado de forma pessoal e autônoma.

Ademais disso, importante esclarecer que o Substituto Designado, que é um dos prepostos do Notário e do Registrador, de acordo com o que preleciona o art. 20, da Lei nº 8935/94, com exceção do testamento, pode realizar qualquer outro ato extrajudicial na Serventia, o que retira a personalidade pretendida pelos Notários e Registradores.

Entende-se, também, que o usuário ao necessitar dos Serviços Notariais e de Registros Públicos, não procura o profissional X ou Y, mas a Serventia Extrajudicial mais próxima, onde são realizados os serviços, salientando-se, inclusive, que, com exceção do Registro de Imóveis, as demais atividades não estão condicionadas ao local do estabelecimento prestador ou ao domicílio do contribuinte, de modo que o cliente tem liberdade na escolha de onde tomar os serviços prestados.

Por fim, importante mencionar que, muito recentemente, as duas turmas do STJ (REsp nº 1187464 e REsp nº 1185119), já se posicionaram no sentido de que é incabível o benefício da tributação fixa do ISS nas Atividades Notariais e de Registros Públicos, esclarecendo que a base de cálculo, nestes casos, é o preço do serviço.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina ⁶, ao tratar da matéria entendeu possível, em alguns casos excepcionais, a adoção da tributação fixa, mas tão somente nas hipóteses em que os serviços forem prestados, *verbi gratia*, por um ou dois funcionários e sem conotação empresarial, sendo que aí sim, não haveria óbice para a tributação mais benéfica aos Notários e aos Registradores.

A segunda indagação sobre a base de cálculo, em caso de aplicação da tributação variável, diz respeito, como frisamos em tópico anterior, à sua composição, restando-nos as seguintes indagações:

a) deve-se incluir no preço do serviço, as taxas e o selo de fiscalização?

b) Os atos gratuitos e os de complementação de receita mínima devem compor a base de cálculo do ISS?

Em resumo, posicionamo-nos no sentido de que as taxas de fiscalização e os selos de fiscalização não podem compor a base de cálculo dos Serviços Notariais e de Registros Públicos porque o que a LC nº 116/2003 manda tributar são os emolumentos do titular do cartório, que são os honorários integrais do profissional e nada mais do que isso.

Desta feita, não haveria sentido efetuar a tributação de algo que a lei não determina seja tributado, lembrando que tanto a taxa de fiscalização, quanto o selo, são taxas de polícia, as quais não se confundem com o fato gerador do ISS nas atividades Notariais e de Registro Públicos.

⁶ JFSC Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2010.012054-7, relator Desembargador Luiz César Medeiros, julgado em 30 de junho de 2010.

Em relação aos atos gratuitos decorrentes da Lei nº 9.534, de 10 de dezembro de 1997 ou de complementação de receita mínima da Serventia Extrajudicial, no mês do seu recebimento, estes devem, obviamente, compor a base de cálculo dos emolumentos, porque no primeiro caso, não obstante à gratuidade dos atos, o titular do cartório é devidamente ressarcido a esse título.

3. Ato de improbidade administrativa e responsabilidade funcional do Auditor Tributário Municipal.

Finalmente, após toda essa discussão sobre a base de cálculo, ousamos, dizer, que em nosso entendimento, respeitadas as argumentações em contrário, que o Chefe do Poder Executivo Municipal que optar pela base fixa do ISS nas atividades Notariais e de Registros Públicos, em tese, considerando os aspectos legais já referenciados, a jurisprudência unânime dos Tribunais Superiores no sentido de que a base de cálculo deve ser a variável e, enfim, o efeito vinculante da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089, do STF, estará sim renunciando receita, podendo este ato ser considerado de improbidade administrativa, que é o compreendido como qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que cause lesão ao erário e que enseje perda patrimonial.

Uma forma de se fazer cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal, mantendo-se viva, desta forma, a receita tributária municipal, é através do Ministério Público Estadual, lembrando que uma de suas prerrogativas é justamente a defesa do patrimônio público.

Então, o Ministério Público Estadual tem o poder/dever de zelar pelo crédito tributário municipal, fiscalizando as atividades do Fisco Municipal, averiguando se este Ente Federado está a arrecadar os seus tributos, nos termos exigidos pela Constituição Federal (art. 30, III) e Lei de Responsabilidade Fiscal, e, se esta arrecadação está sendo feita de forma vinculada e não discricionária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal pune de forma severa a negligência na arrecadação de tributos municipais. A omissão do gestor público, neste tocante, é punida com a vedação de transferências voluntárias no que diz respeito aos repasses devidos pelos Estados e pela União, por exemplo.

Reza o dispositivo que:

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. (...)”

Neste diapasão e segundo o raciocínio do dispositivo acima mencionado, cumpre salientar que instituição, a arrecadação e a cobrança de tributos, em suma, jamais podem ser entregues à livre disposição da vontade do Administrador Público.

Assim, se o Chefe do Poder Executivo permite, por exemplo, que o lançamento tributário referente ao ISS dos Notários e Registradores seja feito na modalidade fixa, quando o STF, o STJ e Tribunal Local decidiram de forma contrária, está a descumprir, em nosso pensar, um mandamento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

E não se diga que o STF não se manifestou sobre o tema, posto que o fizera tanto de forma implícita na ementa do acórdão proferido na ADI nº. 3089, ao enfatizar o viés lucrativo da atividade, bem como no voto vista do Ministro Marco Aurélio, que ao lavrá-lo fez menção expressa à base de cálculo, tendo asseverado que:

No tocante à base de incidência, descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto n.º. 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7.º da Lei Complementar n.º. 116/2003 estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço.

O STJ, aliás, ao firmar seu entendimento sobre a adoção da base de cálculo variável, o fez chamando justamente a posição do SFT, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 9.º, § 1.º, 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. 9.º, § 1.º, do DL 406/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7.º, 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.

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 n.º. 406/68 -, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7.º da Lei Complementar n.º. 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. 9.º, § 1.º, 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. 9.º, caput, do DL 406/1968, atual art. 7.º, 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.⁷ (Grifos nossos).

No nosso pensar, se não houver cumprimento da decisão contida na ADI nº 3089 (STF) ou se o lançamento tributário adotado pelo Fisco Municipal for o da forma fixa, contrariando jurisprudência assente do STF e STJ, o Ministério Público também teria competência para agir nestes casos, propondo ao Município, por exemplo, fosse firmado um Termo de Ajuste de Conduta entre o Ministério Público e a parte interessada, de modo que aquele Ente Federado se comprometa a agir de acordo com a Constituição Federal e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, sob pena de multa, conforme dispõe o art. 5º, § 6º, da Lei nº 7.347/1985.

Se não houver cumprimento do ajuste firmado entre as partes, poderá o Ministério Público executá-lo judicialmente, propondo na Justiça uma execução de obrigação de fazer, já que o “acordo” não cumprido terá eficácia de título executivo extrajudicial.

⁷ STJ - REsp 1187464 / RS Ministro HERMAN BENJAMIN DJe 01/07/2010

Note-se, aliás, *gratia argumentandi*, que em agosto de 2010, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº RE 576155, em que fora relator o Ministro Ricardo Lewandowski, tendo reconhecido a legitimidade do Ministério Público para questionar, por meio de ação civil pública, acordos firmados pelos Estados para a concessão de benefícios fiscais às empresas que se instalarem em seus territórios. Esses acordos são os instrumentos utilizados pelos Estados pela chamada “guerra fiscal”.

Destaque novamente para voto do ministro Marco Aurélio, o qual deixou claro que o STF não estava julgando o mérito da questão, mas apenas a legitimidade do Ministério Público para propor a ação. Ele disse que, no caso em questão, Contribuinte, Estado Fisco estão de braços dados e somente o Ministério Público poderia ter a iniciativa de recorrer ao Judiciário para reparar lesão à coisa pública.

Mutatis Mutandis, parece-nos que nos casos de negligência na arrecadação dos tributos municipais ou quando feita de forma contrária à Constituição Federal e ao Sistema Tributário Nacional, fica transparente a legitimidade do Ministério Público Estadual para agir nos termos enfatizados acima ou através de ação civil pública.

E mais: não é somente o Chefe do Poder Executivo que poderá sofrer as consequências do lançamento tributário do ISS nas Atividades Notariais e de Registros Públicos não realizado ou realizado de forma contrária aos preceitos legais e constitucionais.

O art. 37, inciso XXII, da Constituição Federal, inseriu os Auditores Fiscais das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal) como Carreira típica de Estado e essencial ao seu funcionamento, conforme se observa do dispositivo abaixo transcrito:

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)

(...)

(...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19.12.2003). (Grifos nossos).

E o que é efetivamente Carreira Típica de Estado? Uma verdade primeira há que ser dita: essas carreiras são diferenciadas das demais. Em primeiro lugar, deve-se entendê-las como privativas do próprio Estado, não podendo ser delegadas em hipótese alguma. Não há uma definição específica, apenas que são as atividades estatais mais importantes do Brasil, como são a dos Juízes, Promotores de Justiça, Delegados, etc, lembrando que o Auditor Fiscal está, como vimos, dentre elas.

Desta feita, vale dizer que não há liberdade ou discricionariedade em termos de constituição do crédito tributário, sendo que somente o Auditor Fiscal tem competência para efetuar o lançamento (Art. 142, do CTN), sendo que, se este não fizer o seu mister quando havia obrigação de fazê-lo, poderá, dependendo do caso, responder a processo administrativo, nos termos do parágrafo único do art. 142, do Código Tributário Municipal.

4. A figura do Notário e do Registrador

O art. 3º da Lei nº 8.395, de 18 de novembro de 1994, dispõe que:

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

O ingresso na atividade depende de concurso público. Para ser Notário ou Registrador é necessário ser bacharel em direito (art.14, da Lei nº 8.935).

Os Notários e os Registradores, no Brasil, estão inseridos na categoria de agentes por delegação, na condição de representantes do Estado, mas que não podem ser confundidos com servidores públicos em sentido estrito. Os titulares dos Serviços Notariais e de Registro são os Tabeliães de notas; os Tabeliães Oficiais De Registro de Contrato Marítimos; os Tabeliães de Protesto de Títulos; os Oficiais de Registro de Imóveis; os Oficiais de Registro de Título e Documentos e Cíveis das Pessoas Jurídicas; os Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais e de Interdições e Tutelas e, finalmente , os Oficiais de Registro de Distribuição.

Os Notários e os Registradores, ressalte-se, são verdadeiros empregadores, que assumem os riscos ou sucesso do empreendimento. Nesse negócio lucrativo, admitem e assalariam os seus prepostos, dirigindo a prestação dos serviços.

A Corregedoria do Poder Judiciário dos Estados por sua vez, tem o único papel de fiscalizar e orientar o andamento dos trabalhos dos Notários e dos Registradores, não ficando tais profissionais submetidos às suas ordens.

Os Notários e os Oficiais de Registro, segundo se depreende do art. 28, da Lei nº 8.935/94, gozam de independência no exercício de suas atribuições, tem direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na Serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei.

O Notário e o Registrador podem se candidatar a qualquer cargo político e, nesse caso, devem observar o prazo de desincompatibilização, ficando afastados da atividade lucrativa enquanto exercerem o mandato eletivo.

A Lei nº 8.935/94 traz o rol dos direitos e dos deveres dos Notários e dos Registradores, o que salienta sua

independência, relatando, de igual forma, as infrações disciplinares eventualmente cometidas pelos mesmos, com as consequentes penas.

Em cada sede municipal haverá, no mínimo, um registrador civil das pessoas naturais (art. 44, § 2º, da lei nº 8.935/94).

Em suma, na sistemática atual, os Notários e os Registradores, como já se disse, são considerados delegados de uma atividade de Estado, espécie de serviço público, que possuem autonomia administrativa e financeira para gerenciar as Serventias das quais são titulares, inclusive no que diz respeito às despesas de pessoal, investimentos em equipamentos, materiais e maquinários, tudo com intuito de lucro.

5. O tratamento dado pela Receita Federal do Brasil aos Notários e aos Registradores e a influência desse posicionamento no Imposto Sobre Serviços.

Muito embora o tema aqui tratado seja municipal e não federal, faz-se necessário analisar o tratamento fiscal dado a esses profissionais junto à Receita Federal do Brasil, posto que tais informações terão implicação direta na sujeição passiva do ISS nestas atividades.

Iniciaremos o novo tópico com mais perguntas:

Por que os Notários e os Registradores recolhem o imposto de renda como pessoa física e o Fisco Municipal, baseado, inclusive em entendimentos do STF e STJ, entende que o ISS deve ser recolhido pelo preço do serviço como pessoa equiparada à jurídica? Não haveria aí uma contradição, já que o Sistema Tributário Nacional é uno, havendo apenas, no caso, diferença em relação ao ente tributante que está exigindo um ou outro imposto?

Ou seja, ao menos à primeira vista, não nos parece possível que perante o Fisco Federal, o Imposto de Renda desses profissionais seja exigido da pessoa física e, perante o Fisco Municipal, o ISS seja exigido da pessoa jurídica ou a ela equiparada, como implicitamente frisara o Supremo Tribunal Federal na ADI nº 3089 e, explicitamente, tem se posicionado o Superior Tribunal de Justiça ao analisar a base de cálculo na exploração desses serviços.

A explicação dessa complicada matemática, em nosso sentir, está no posicionamento equivocado na legislação federal que trata da matéria, conforme se verá a seguir:

Os Notários e os Registradores, no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), estão inseridos no capítulo que diz respeito à Tributação das Pessoas Jurídicas (art. 147 e seguintes).

A Receita Federal do Brasil, no entanto, excluiu os Notários e os Registradores da tributação na pessoa jurídica ou a ela equiparada porque, em sua interpretação, os mesmos são Serventuários da Justiça.

O único motivo, então, pelo qual o órgão do Fisco Federal vem tributando o IRPF dos Notários e dos Registradores dentre aqueles tributáveis como pessoa física, é a exceção legal acima citada e contida no art. 150, do Regulamento do Imposto de Renda, dando conta que esses profissionais são Serventuários da Justiça, com base, ressalte-se, em um Decreto-Lei de 1943, que possui latente inconstitucionalidade.

Confira-se:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de

lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g") (Grifos nossos).

Cabe esclarecer, entretanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁸, desde 2003, é pacífica no sentido de que os Notários e os Registradores não são servidores públicos, motivo pelo qual somos obrigados a admitir que se alguém hoje está interpretando de forma equivocada a legislação, esse alguém, data máxima vênica, não é o Fisco Municipal, mas sim, o Fisco Federal.

⁸ ADI-MC 2.602, Pleno, relator Moreira Alves, DJ 06.06.2003.

Essa orientação surgiu após a alteração introduzida pelo art. 40 da Emenda Constitucional nº 20/1998, quando a Corte Constitucional deu nova conceituação a servidor público, como sendo o titular de cargo efetivo e tão somente ele, não sendo o caso dos Notários e dos Registradores os quais, segundo o STF, não se submetem a aposentadoria compulsória, instituto esse somente aplicável aos servidores públicos.

Vista a questão do Imposto de Renda da Pessoa Física dos Notários e dos Registradores, importante frisar que o Fisco Federal obriga que esses profissionais, para fins de contratação de seus prepostos, inscrevam-se no CEI (cadastro específico do INSS), que é exigido, dentre outras hipóteses, para os equiparados à empresa (Instrução Normativa nº. 971/2009).

A Instrução Normativa nº 971/2009 obriga o titular da Serventia Extrajudicial à inscrição no Cadastro Específico do INSS e às normas relativas à GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, impõe, ainda, que as obrigações a ela concernentes sejam cumpridas por meio deste cadastro.

Com efeito, no CEI será inscrito o titular da Serventia Extrajudicial, mas o titular na condição de equiparado à empresa, na condição de empresário, nos termos definidos pelo Código Civil e não como pessoa física pura e simples, já que para fins tributários, a figura do empresário é equiparado à empresa formal.

Por fim, vale lembrar, que essa mesma Receita Federal do Brasil, de forma também equivocada como se verá em tópico posterior, exige que as Serventias Extrajudiciais tenham inscrição no CNPJ para fins de cumprimento de obrigações acessórias dos Notários e dos Registradores, como por exemplo, o envio da DOI - Declaração sobre Operações Imobiliárias, consulta dos dados do Fator Acidentário de Prevenção e, até o ano de 2010, a possibilidade de envio da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, pelo

CNPJ⁹ da Serventia Extrajudicial, no que diz respeito aos recolhimentos mensais do imposto de renda retido na fonte de seus prepostos com base neste número cadastral.

Como se pode ver, muito embora o Imposto de Renda não seja o tema de nossa fala, não se pode abordar o ISS dos Notários e dos Registradores, sem antes adentrar nessa relação complicada e paradoxal que a Receita Federal do Brasil tem com esses profissionais que recebem a delegação para exploração dos Serviços Notariais e de Registros Públicos.

6. A tributação do Imposto de Renda dos Notários e dos Registradores pela Receita Federal do Brasil e a possibilidade destes profissionais reaverem os valores pagos indevidamente.

Verificou-se que os Notários e os Registradores, muito embora estejam inseridos no capítulo da tributação das pessoas jurídicas, recolhem o Imposto de Renda como pessoa física, em virtude da exceção contida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), o qual dispõe no sentido que estes são Serventuários da Justiça.

Constatou-se, igualmente, que esses profissionais não são servidores públicos.

Com efeito, considerando as conclusões acima esposadas, a União deveria ter proposto a alteração dos termos da lei federal que trata da tributação do Imposto de Renda dos Notários e dos Registradores ou provocado o Judiciário, visando obter a tutela jurisdicional no sentido de ver declarada a inconstitucionalidade do dispositivo legal autorizador da exceção apontada no RIR/99, dando conta que os Notários e os Registradores são Serventuários da Justiça.

⁹ INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 971/2009 - INSS - TRANSCRIÇÃO DE MATÉRIA DA REVISTA - ARPEN/SP. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.sinoreg-es.org.br/wcom/nota_sys.php?id_nota=103> Acesso em 18 de maio de 2011.

Em não o fazendo, acabou por permitir, através de norma inconstitucional, que os Notários e os Registradores passassem a recolher o Imposto de Renda como pessoa física, a partir de 2003, mesmo sabendo que esses profissionais não são servidores públicos, como se registrou anteriormente.

Em resumo, então, pode-se dizer que os Notários e os Registradores de todo o País estão recolhendo o Imposto de Renda, equivocadamente, como pessoa física, quando deveriam estar sendo tributados pelo IR como pessoa jurídica ou a ela equiparada, fato este que lhes dá o direito de promoverem ação judicial contra a União, pleiteando a declaração incidental da inconstitucionalidade da norma que excetua os mesmos de serem tributados na pessoa jurídica, podendo requerer, igualmente, a restituição/compensação do que fora pago indevidamente nos últimos 5 anos.

Frise-se, e isto é muito importante esclarecer, que, em nosso entender, não se trata de um mero erro de identificação do sujeito passivo, o que, em tese, poderia dar ensejo ao refazimento do ato administrativo, desta vez, direcionado à pessoa jurídica, desde que respeitado o prazo decadencial, mas de uma verdadeira ausência de obrigação tributária, eis que ausente lei exigindo o Imposto de Renda dos Notários e dos Registradores como pessoa jurídica ou a ela equiparada.

No caso em pauta, o que a lei federal atualmente está permitindo na tributação do Imposto de Renda, é a realização do fato gerador pela pessoa física, quando, na verdade, a mesma lei deveria obrigar a pessoa jurídica ou a ela equiparada a entregar dinheiro ao Estado.

Não há como se conceber, portanto, uma simples anulação de lançamento com a possibilidade de refazê-lo, posto que descumprido, no caso, um dos pilares do direito constitucional tributário, qual seja, o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), o qual exige que para instituir ou majorar tributo, necessário se faz a existência de lei.

Na hipótese, a legislação federal, ao descrever os elementos do tributo, aponta a pessoa física como sujeito passivo do Imposto de Renda, quando, na verdade, deveria ter indicado a pessoa jurídica ou a ela equiparada. Ou seja, não obstante a norma ter descrito o aspecto pessoal, o fez na pessoa errada, o que causa inexistência de obrigação tributária ao contribuinte.

E mais: é sempre salutar recordar que o Estado, através de seu Auditor Fiscal, não está autorizado a prejudicar o contribuinte com base em mudança de critério jurídico, em observância ao que dispõe o art. 146, do Código Tributário Nacional.

7. A questão da personalidade jurídica das Serventias Extrajudiciais e o problema da sujeição passiva na relação entre Fisco Municipal e Notários/Registradores

Analisando o tema, a questão primordial que se apresenta é: as Serventias Extrajudiciais possuem personalidade jurídica?

A jurisprudência dominante e atual do STJ¹⁰, tem se posicionado no sentido de que os Cartórios Extrajudiciais são instituições administrativas, ou seja, entes sem personalidade, desprovidos de patrimônio próprio, razão pela qual, bem de ver, não possuem personalidade jurídica e não se caracterizam como empresa ou entidade, afastando-se, dessa forma, sua legitimidade passiva *ad causam* para responder pela ação de obrigação de fazer.

Assim, em nosso entendimento, todo lançamento tributário efetuado pelo Fisco Municipal que fizer constar a Serventia Extrajudicial como contribuinte do ISS, é nulo de pleno direito, posto que, como se viu, a Serventia não tem personalidade jurídica.

¹⁰ Resp nº. 1097995

Mas - e isso é muito importante ser questionado - quem disse que quem deve ser inscrito no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas é a Serventia e não o seu titular, ainda mais depois do entendimento pacificado de que o Cartório não tem personalidade jurídica?

Aqui também se faz necessário um parêntese, em relação a mais um equívoco de interpretação da Receita Federal do Brasil quanto ao tema.

Veja-se a propósito, o que prevê o art. 11, da Instrução Normativa nº1005, de 08 de fevereiro de 2010.

Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

X - **serviços notariais e registrais** (cartórios), de que trata a Lei nº. 8.935, de 18 de novembro de 1994 (Grifos nossos).

Note-se bem. A própria Receita Federal do Brasil está a dizer e admitir, através de ato normativo expedido pelo respectivo Órgão Federal, que quem está obrigado à inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ são os Serviços Notariais e Registrais.

Ora, e a quem a Constituição Federal, em seu art. 236, delegou tais serviços? Ao titular da Serventia Extrajudicial, que é quem recebe a delegação do Poder Público para a exploração dos Serviços Notariais e de Registros Públicos. Logicamente, então, é o titular do Estabelecimento e não a Serventia, que deve ser inscrito no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - CNPJ, já que é o primeiro que tem personalidade jurídica e capacidade para ser parte em juízo.

Este é o entendimento unânime do STJ, que em data recente assim se pronunciara:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TABELIONATO. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DO TITULAR DO CARTÓRIO À ÉPOCA DOS FATOS. **1. O tabelionato não detém personalidade**

jurídica, respondendo pelos danos decorrentes dos serviços notariais o titular do cartório na época dos fatos. Responsabilidade que não se transfere ao tabelião posterior. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.¹¹ (Grifos nossos).

Quanto a saber, finalmente, se o lançamento tributário se dará em nome da pessoa física ou jurídica, o nosso posicionamento pessoal, considerando as muitas peculiaridades que o tema envolve, é de que este ato administrativo deve ser feito em nome do titular do Cartório, não como pessoa física detentora de CPF, mas como empresário, nos termos conceituados pelo art. 966, do Código Civil, lembrando que para fins tributários o mesmo é equiparado a pessoa jurídica, devendo ser cadastrado no CNPJ.

A questão da indicação do sujeito passivo no lançamento tributário em relação aos serviços Notariais e de Registros Públicos, por tudo o que se acabou de expor não é assunto fácil; este talvez seja o ponto mais tormentoso do tema aqui estudado, merecendo, por isso, uma atenção especial, devendo-se esclarecer, repita-se, que a origem da problemática está concentrada na Receita Federal do Brasil.

O assunto pode ser resumido da seguinte forma: ao mesmo tempo em que o Fisco Federal exige o CNPJ dos “Cartórios”, trata o seu titular como pessoa física para o recolhimento do imposto de renda. Ainda, o mesmo Órgão Federal obriga os Notários e os Registradores a inscreverem-se no Cadastro Específico do INSS (CEI), o qual é exigido, dentre outras hipóteses, para os equiparados à empresa, como ocorre na espécie.

Concluindo: a Serventia Extrajudicial e o seu Titular, neste caso em especial – tendo em vista as distorções e contradições existentes na Receita Federal do Brasil – confundem-se, nada impedindo, em nosso entendimento, que o lançamento seja efetuado em nome do titular, com a indicação do CNPJ da Serventia porque o cadastro, como

¹¹ STJ - AgRg no REsp 624975 / SC Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI DJe 11/11/2010.

vimos anteriormente, embora efetuado em nome da Serventia deveria ser feito em nome do titular do estabelecimento nos termos do art. 11, da IN nº 1005, de 08 de fevereiro de 2010.

Forçoso é, portanto, em face de tudo o que se expôs, para fins de cumprimento dos requisitos formais da notificação fiscal respectiva, aceitar o CNPJ da Serventia Extrajudicial como sendo o do Titular da mesma, na condição de empresário, nos termos do art. 966, do Código Civil.

8. Considerações finais

Como se pôde verificar pelas singelas exposições acima evidenciadas, o tema ainda está em meio a muitas controvérsias, as quais, certamente, ainda deverão ser postas ao crivo do Poder Judiciário. Mas, uma coisa é certa: os Notários e os Registradores estão obrigados ao recolhimento do ISS não havendo liberdade para os Chefes do Poder Executivo em determinar o contrário, sob pena de responderem por improbidade administrativa, considerando, principalmente, o efeito vinculante da decisão proferida na ADI nº. 3089 pelo Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003

ADI Nº. 3089, relator Ministro Carlos Ayres Brito.

Art. 9º., parágrafo 3º, do antigo Decreto-Lei nº. 406/68

CARVALHO, Paulo de Barros. Cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos prestadores de serviços notariais e registros públicos. Disponível no seguinte endereço eletrônico:

<[http://www.recivil.com.br/preciviladm/modulos/artigos/documentos/Parecer%20%20Cobran%C3%A7a%20do%20Imposto%20sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20\(ISSQN\)%20dos%20prestadores%20de%20servi%C3%A7os%20notariais%20e%20registros%20p%C3%ABlicos%20%20Por%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf](http://www.recivil.com.br/preciviladm/modulos/artigos/documentos/Parecer%20%20Cobran%C3%A7a%20do%20Imposto%20sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20(ISSQN)%20dos%20prestadores%20de%20servi%C3%A7os%20notariais%20e%20registros%20p%C3%ABlicos%20%20Por%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pdf) > Acesso em 10 de maio de 2011.

FANTI, Guilherme. ISS Cartórios - Comentários sobre base de cálculo. Disponível no seguinte endereço eletrônico:<http://www.arpenbrasil.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1821&Itemid=83> Acesso em 11 de maio de 2011.

HARADA, Kiyoschi ISS. Base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. Disponível no seguinte endereço eletrônico:<<http://www.fiscosoft.com.br/a/5bbu/iss-base-de-calculo-dos-servicos-prestados-por-notarios-e-registradores-kiyoshi-harada>. Acesso em 11 de maio de 2011.

Art. 20, da Lei nº 8935/94

STJ - RESP nº 1187464

STJ - RESP nº 1185119

JFSC Apelação Cível em Mandado de Segurança nº. 2010.012054-7, relator Desembargador Luiz César Medeiros, julgado em 30 de junho de 2010.

Lei nº 9.534, de 10 de dezembro de 1997

Art. 30, III, da Constituição Federal

Art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal

Art. 5º, § 6º, da Lei nº 7.347/1985

STF - Recurso Extraordinário nº RE 576155

Art. 37, inciso XXII, da Constituição Federal

Art. 142 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional

Art. 3º da Lei nº 8.395, de 18 de novembro de 1994

Art.14, da Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994

Art. 28, da Lei nº 8.935/94

Art. 44, § 2º, da lei nº 8.935/94

Art. 150, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art. 6º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943

ADI-MC 2.602, Pleno, relator Moreira Alves, DJ 06.06.2003.

Emenda Constitucional nº 20/1998

Art. 40 da Constituição Federal

Instrução Normativa nº 971/2009

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 971/2009 - INSS -
TRANSCRIÇÃO DE MATÉRIA DA REVISTA - ARPEN/SP.
Disponível no seguinte endereço
eletrônico:<[http://www.sinoreg-
es.org.br/wcom/nota_sys.php?id_nota=103](http://www.sinoreg-es.org.br/wcom/nota_sys.php?id_nota=103).> Acesso em 18
de maio de 2011.

Art. 150, inciso I, da Constituição Federal

Art. 146, do Código Tributário Nacional.

STJ - Resp nº 1097995

Art. 11, da Instrução Normativa nº 1005, de 08 de fevereiro de 2010.

STJ - AgRg no REsp 624975 / SC Ministra Maria Isabel Gallotti - Dje 11/11/2010.

Art. 966, do Código Civil