

O ISSQN E OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO: de acordo com o CPC, com a jurisprudência atual, apresentando análise da questão do repasse ao usuário dos serviços

1- INTRODUÇÃO

Após a declaração de constitucionalidade da Lei Complementar nº 116/2003 pelo STF, no julgamento da ADI 3089, os Municípios começaram a se mobilizar para exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISSQN de notários e registradores. Tal cobrança, no entanto, envolve a discussão de diversas questões que não devem ficar sem resposta.

Pretende o presente artigo analisar profundamente o tema, apresentando a mais recente jurisprudência e sugerindo a notários e registradores algumas medidas que visam a garantir a sobrevivência e a dignidade do exercício da função notarial e de registro. Trata, ainda, da questão do repasse ao usuário do serviço do valor correspondente ao ISSQN.

2- DESENVOLVIMENTO

2.1 – O ISSQN e sua incidência sobre atos “cartorários”

Nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição da República de 1988 – CR/88, “Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. A CR/88 reservou “[...] à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (art. 146, inciso III, alínea “a”).

A Lei Complementar nº 116/2003, instituída em atendimento àquele preceito constitucional, enumera os fatos geradores do ISSQN, dentre os quais: “Serviços de registros públicos, cartorários e notariais” (item 21 da respectiva lista anexa). A referida Lei Complementar, no que diz respeito à incidência sobre *serviços de registros públicos, cartorários e notariais* (item 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003), foi declarada **constitucional** pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento da ADI 3089, tendo a publicação ocorrido no DJE de 1º de agosto de 2008.

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.

Não mais cabe discussão, portanto, sobre a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços cartorários. Mas o Supremo Tribunal Federal não definiu como seria a incidência do ISSQN. Em razão disso, os titulares dos serviços notariais e de registro buscaram discutir esse aspecto da cobrança, tendo sido defendido que o ISSQN não poderia ser cobrado considerando como base de cálculo o preço do serviço. A ideia, que inicialmente foi bem recebida nos tribunais, foi defender que se aplicava o Decreto-Lei nº 406/68, que, em seu art. 9º, § 1º, ressalva que, quando se tratar de prestação de serviços **sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte**, o imposto será calculado, **por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho**. A norma inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionada pela Constituição da República de 1988 e não foi revogada com o advento da LC nº 116/03, sua aplicação a notários e registradores será detalhada no item 2.1.1.

A complexidade na análise do ISSQN se deve ao fato de que, como se trata de **imposto municipal**, a sua cobrança varia conforme a legislação de cada Município, sendo preciso, portanto, examinar o tratamento legislativo dado aos serviços cartorários por cada Município. Para que haja a cobrança do ISSQN sobre os serviços cartorários, **não basta a previsão constante da Lei Complementar nº 116/2003**, sendo preciso que lei municipal incorpore tal previsão. Se a legislação municipal não prevê a incidência do ISSQN sobre os serviços notariais e de registros, até que isso ocorra, o Município não pode cobrar o imposto de notários ou registradores. Já no caso de Municípios que acrescentaram o item 21.01 da LC nº 116/2003 à sua lei tributária local, há

duas situações distintas a serem analisadas, que serão detalhadas abaixo:
Municípios que adotam a incidência do ISSQN sobre o preço do serviço e Municípios que adotam a incidência do ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual:

2.1 Municípios que adotam a incidência sobre o preço do serviço

Nos Municípios que acrescentaram o item 21.01 da LC 116/2003 à legislação municipal, inicialmente entendeu-se que seria possível questionar ser o preço do serviço a base de cálculo do ISSQN, uma vez que notários e registradores são pessoas físicas que atuam na forma de trabalho pessoal, como os demais profissionais autônomos, razão pela qual somente pode ser lançado o tributo mediante valores fixos e não sobre o total do seu faturamento. Os argumentos jurídicos para tanto serão relacionados no tópico 2.1.1.

Essa opção parecia interessante até que o Superior Tribunal de Justiça – STJ uniformizou sua jurisprudência no sentido de que a base de cálculo do ISSQN para notários e registradores é o preço do serviço, não se aplicando o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68. Trataremos da jurisprudência do STJ no item 2.1.3. Assim, a discussão judicial provavelmente não terá bom resultado, o que deverá ser avaliado pelo notário ou registrador. Se ainda assim o titular optar pela discussão judicial, tem 2 opções:

A) FAZER O DEPÓSITO JUDICIAL - No caso do depósito judicial, somente se considera suspensa a exigibilidade se o depósito for integral. Portanto, tem que ser observado o valor devido conforme a legislação municipal, bem como a data do pagamento do imposto (art. 151, II, do CTN). A suspensão da exigibilidade do tributo evita autuações e a incidência de multa e juros moratórios, bem como execuções fiscais. No entanto, o valor depositado judicialmente **não pode ser abatido para fins de cálculo do imposto de renda**, pois somente o efetivo pagamento pode ser considerado despesa para fins de imposto de renda (Lei nº 8.541/92, arts. 7º e 8º).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS CUJA EXIGIBILIDADE ESTEJA SUSPensa, HAJA OU NÃO DEPÓSITO JUDICIAL.

1. Os arts. 7º e 8º da Lei 8.541/92 não contrariam as disposições do Código Tributário Nacional, porquanto o depósito judicial é efetuado como garantia do juízo, para suspender a exigibilidade de um crédito tributário, não caracterizando pagamento de tributo, razão pela qual não pode ser deduzido para o fim de apuração do lucro real – base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

2. Recurso especial desprovido (REsp 636.093/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2007, DJ 17/09/2007 p. 209)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 43 DO CTN. ARTS. 7º e 8º DA LEI 8.541/92. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. LUCRO REAL. DEPÓSITO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESA. PRECEDENTES.

1. "A disposição contida no art. 7º da Lei n. 8.541/92 – a qual determina que, para fins de apuração de imposto de renda, as provisões designadas para pagamento de impostos e contribuições não podem ser deduzidas como despesas para o fim de apuração do lucro real – não se incompatibiliza com o ordenamento jurídico de regência" (REsp 395654/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 06/04/2006).
2. Precedentes: REsp 636093/MG, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/09/2007; AgRg no Ag 427.915/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 02/05/2005; REsp 438624/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 04/10/2004; REsp 177.734/PR, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10/03/2003.
3. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1110028/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2009, DJe 01/07/2009).

B) PAGAR O IMPOSTO, mesmo no curso da ação em que se discuta a incidência ou não do ISSQN incidindo sobre o preço do serviço, e, se vencedor na ação, pedir restituição do valor pago indevidamente ou pedir a compensação com valores devidos a título de ISSQN. Esta segunda hipótese é a melhor, considerando o que atualmente vem sendo decidido pelo STJ.

A pior opção é não fazer nada: não pagar o imposto e não discutir em juízo. Não pagar o imposto gera uma série de consequências prejudiciais ao notário ou registrador: incidência de multas, juros, possibilidade de penhora de bens.

O titular deve averiguar se quer mesmo discutir a cobrança do ISSQN e, se assim decidir, deve ajuizar a ação anteriormente à cobrança pelo Município. Dessa forma, há tempo para agir conscienciosamente e não precipitadamente: contratar um bom advogado, analisar a legislação municipal, verificar a disponibilidade financeira ou angariar recursos para pagar ou tributo ou fazer o depósito judicial.

Na hipótese de nada ter sido feito e de o notário ou registrador ser citado em execução fiscal, cabe esclarecer que o prazo para embargos à execução é de 30 (trinta) dias contados do depósito ou da intimação da penhora – **art. 16 da Lei 6.830/80** – LEF. **Após a entrada em vigor do novo CPC**, o entendimento que vem sendo mais aceito pela doutrina é que o prazo é de **30 (trinta) dias úteis**, já que a LEF não menciona dias corridos e há aplicação subsidiária do novo CPC. Nesse sentido tem decidido o TJMG.¹

1 EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PRELIMINAR – INTEMPESTIVIDADE – APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC/2015 – CONTAGEM DO PRAZO EM DIAS ÚTEIS – REJEIÇÃO– DECADÊNCIA DO DÉBITO – ITCD DECLARADO E RECOLHIDO A MENOR – LANÇAMENTO SUPLEMENTAR – TRANSCURSO DE MAIS DE CINCO ANOS DO FATO GERADOR.

1. Nos termos do art. 1º da Lei n. 6.830/80, às execuções aplicam-se, subsidiariamente, as disposições do Código de Processo Civil.

2. O prazo de 30 dias para oposição embargos à execução fiscal previsto no art.16 da LEF deverá ser contado em dias úteis, na forma do art. 219 do CPC/2015. [...] Apelação Cível Nº 1.0016.16.007199-5/001

Também é possível optar pela **exceção de pré-executividade**, que não está condicionada a depósito judicial, mas não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Para a exceção de pré-executividade, não há previsão legal de prazo, podendo, conforme a doutrina, ser apresentada até o trânsito em julgado da execução. No entanto, caso não seja interposta na primeira oportunidade cabível, o executado poderá ter seus bens penhorados. Além disso, na exceção somente cabe discussão sobre **matéria de direito**, não sobre matéria de fato, conforme Súmula 393 do STJ, segundo a qual: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” - DJe 07/10/2009. **Mesmo após a entrada em vigor do novo CPC**, a exceção de pré-executividade continua a ser admitida. Nessa peça deverão ser indicados os vícios do título executivo: ilegalidade, existência de prescrição, entre outras matérias de ordem pública (pressupostos processuais, legitimidade e condições da ação executiva), que já poderiam ser identificadas e conhecidas de ofício pelo juízo, sem a necessidade de estabelecimento do contraditório, podendo ser discutidas de questões de mérito, quando houver prova pré-constituída das alegações.

2.1.1 Apesar da posição uniforme do STJ, há argumentos que fundamentam a impossibilidade dos emolumentos constituírem base de cálculo do ISSQN:

Notários e registradores vinham obtendo sucesso ao questionar judicialmente a cobrança pelo preço do serviço, pois: são pessoas físicas; a forma de trabalho é pessoal, logo o lançamento do tributo deveria ser mediante valores fixos (**DL nº 406/68**) Hoje a tese não vem sendo acolhida, em razão da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que será posteriormente analisada, mas que, no entendimento da melhor doutrina, está equivocada. Assim, é importante entender os argumentos que demonstram a impossibilidade dos emolumentos constituírem base de cálculo do ISSQN.

a) É inconstitucional que o Município dê tratamento de pessoa jurídica para fins de ISSQN ao notário ou ao registrador.

Pela própria lógica que deve envolver o sistema jurídico, não é possível que notários e registradores ora sejam tributados como pessoa física (pela Receita Federal), ora como jurídica (pelo Município), sendo-lhes sempre aplicado o pior tratamento tributário, conforme a conveniência do ente tributante. Foi exatamente para evitar situações como essa que o artigo 146, III, “a”, da Constituição da República determinou que cabe a lei complementar federal estabelecer normas gerais para definição de contribuintes e base de cálculo de tributos. E a lei complementar federal já determinou que a tributação de notários e registradores deve ser feita na pessoa física.

De fato, a legislação federal dá tratamento de pessoa física aos titulares de serviços notariais e de registro, determinando que esse titular se sujeite ao imposto de renda da pessoa física – IRPF, no regime caixa, conforme Lei Federal nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º e 3º e seu § 4º; Decreto Federal nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 45, IV e art. 21, III, da Instrução

Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 – IN SRF 15/2001.

O tratamento dado pela legislação federal a notários e registradores é idêntico àquele dado aos exemplos clássicos de profissionais liberais, como médicos, engenheiros e advogados, quanto aos quais não há dúvida sobre a aplicação da regra de cobrança prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68. A legislação federal relativa ao imposto de renda observou o que determina a norma constante do art. 110 do CTN, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. O notário e o registrador são pessoas físicas e como tais têm que ser tratados por todos os entes da federação.

Cabe ressaltar que o STJ tem jurisprudência pacífica 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, razão pela qual **é a pessoa física do titular que responde pelos atos que praticar**, sendo difícil entender como pode haver controvérsia sobre a tributação poder considerar o referido titular como uma pessoa jurídica:

RECURSO ESPECIAL - NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL – NÃO OCORRÊNCIA - SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO - NATUREZA JURÍDICA - ORGANIZAÇÃO TÉCNICA E ADMINISTRATIVA DESTINADOS A GARANTIR A PUBLICIDADE, AUTENTICIDADE, SEGURANÇA E EFICÁCIA DOS ATOS JURÍDICOS - PROTESTO - PEDIDO DE CANCELAMENTO - OBRIGAÇÃO DE FAZER - TABELIONATO - ILEGITIMIDADE DE PARTE PASSIVA RECONHECIDA – AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE - RECURSO IMPROVIDO.

[...]

II - Segundo o art. 1º da Lei nº 8.935/94, que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal, os serviços notariais e de registro são conceituados como "organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos". Dispõe, ainda, referida Lei que os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, além de que estão sujeitos às penalidades administrativas previstas nos arts. 32, 33, 34 e 35, no caso de infrações disciplinares previstas no art. 31 da mesma Lei.

III - **Os cartórios extrajudiciais - incluindo o de Protesto de Títulos - 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.**

IV - Recurso especial improvido. - REsp 1097995 / RJ RECURSO ESPECIAL 2008/0239711-7 – Relator Min. MASSAMI UYEDA - DJe 06/10/2010.

No mesmo sentido o acórdão proferido em 2018 cuja ementa abaixo se reproduz:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CARTÓRIO DE REGISTRO CIVIL. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. IMPOSSIBILIDADE DE SE AVALIAR A CULPA DO TITULAR DO CARTÓRIO POR IMPLICAR EM REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É firme a orientação desta Corte no sentido de que os cartórios e serventias notariais não detêm personalidade jurídica, de modo que são partes ilegítimas para figurar no polo ativo/passivo de demanda em que se discute dívidas tributárias. Precedentes: AgInt no REsp. 1.609.019SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 13.10.2016; AgInt no REsp. 1.441.464/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 28.9.2017.

2. Vale ressaltar que a via estreita do Recurso Especial é inadequada para se avaliar a culpa do titular do cartório no preenchimento das guias, consoante requerido pela FAZENDA NACIONAL. Tal implica em revolvimento de conjunto fático-probatório dos autos.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1561117 / PR AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/0257298-6; Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO; 1ª Turma; DJe 14/03/2018)

b) Como o IRPF já incide sobre os emolumentos, que constituem a renda de notários e registradores (art. 44 do CTN), haveria a vedada bitributação se fosse admitida a incidência do ISSQN sobre “o preço do serviço”.

c) Tratando-se de pessoa física que exerce a atividade na forma de trabalho pessoal, ainda que com a colaboração de auxiliares e escreventes, deve ser aplicado o § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que estabelece:

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

A norma inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionada pela Constituição da República de 1988 e não foi revogada com o advento da Lei Complementar nº 116/03. Dessa forma, no caso de “trabalho pessoal do próprio contribuinte” a receita de emolumentos não pode ser utilizada como base de cálculo do ISSQN.

Notários e registradores prestam serviços sob a forma de trabalho pessoal, porque realizam serviços notariais e de registro, os quais, de acordo com o artigo 236, da Constituição da República, e artigos 3º e 14 da Lei nº 8.935/94, são de caráter privado por delegação do Poder Público. A delegação conferida pelo Estado é outorgada em caráter pessoal àquele notário ou registrador, sendo vedada sua alienação ou transferência – somente ele poderá exercer a atividade.

O fato de notários e registradores poderem contratar terceiros (auxiliares e escreventes) para auxiliá-los na prática da atividade, não é indicativo de atividade empresarial ou comercial, e tampouco retira do serviço a sua conotação de pessoalidade. Auxiliares e escreventes atuam em nome do notário ou registrador, tanto que os artigos 21 e 22, da Lei nº 8.935/94, determinam, respectivamente, a responsabilidade pessoal do titular do serviço pelo gerenciamento administrativo e financeiro, e a responsabilidade pessoal do titular pelos danos causados a terceiros, ainda que os danos tenham sido ocasionados por prepostos do oficial ou tabelião.

A prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal, ainda que suscetível de auxílio de terceiros, aliada à responsabilidade pessoal derivada da lei disciplinadora dos serviços notariais e de cartório, aponta para a correção da incidência da regra de exação especial, inserta no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 416/68. Assim é que a tributação deve ser entendida apenas sobre o trabalho pessoal daquele que responde pela delegação e a cobrança do ISSQN de notários e registradores deve se dar da mesma forma feita para os demais profissionais autônomos e liberais: ISSQN sobre base fixa ou valor fixo anual (art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68).

Apesar de estarmos convictos da correção da tese acima, o STJ não a acolheu (a jurisprudência do STJ será tratada no item 2.1.3).

2.1.2 Doutrina

A doutrina vem esclarecendo que efetivamente a modalidade de tributação relativa ao ISSQN para notários e registradores somente pode ser aquela prevista no § 1º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, como ensina Aires F. Barreto:

[...] a opção por um ou outro regime pressupõe a análise de como esses serviços são prestados. Considere-se, inicialmente, o teor do art. 236 da Constituição: 'Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público'. A este acresça-se o disposto no art. 3º da Lei 8.935/94, *verbis*: 'Notário, ou tabelião, e oficial de registro ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro' e o disposto no art. 22 dessa mesma Lei, relativo à responsabilidade personalíssima desses profissionais pelos danos que eles e seus prepostos possam causar a terceiros. Corroboram o caráter pessoal desses serviços, as normas relativas ao imposto sobre a renda e às contribuições sociais.

[...] diante disso, a interpretação entrelaçada e harmônica desses preceitos, acrescida do fato de que também o patrimônio (bens móveis e imóveis onde são prestados os serviços) pertence a esses profissionais isoladamente considerados, não integrando o patrimônio nem de cartórios nem de serventias conduz, indisputavelmente, a um só resultado: **a modalidade de tributação só pode ser aquela prevista no §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, qual seja a da prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.** (BARRETO, 2009, p. 402) – sem negritos no original.

No mesmo sentido a doutrina de Hugo de Brito Machado:

1.2. Natureza peculiar da atividade

A prestação dos serviços notariais e de registro é uma atividade de natureza peculiar. É tipicamente estatal, mas é exercida em caráter privado, mediante delegação do Poder Público.

Não se trata de atividade econômica que, por razões de segurança nacional ou de relevante interesse social, conforme definido em lei, seja exercida diretamente pelo Estado. Absolutamente inaplicável, portanto, a regra do art. 173, § 1º, inciso II, da CF/88, que submete o exercício de tais atividades ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias.

Trata-se, isto sim, de uma atividade tipicamente estatal que, por força de dispositivo expresso da Constituição, deve ser exercida em caráter privado, por

pessoa física ou natural especialmente qualificada. Jamais por pessoa jurídica ou entidade a esta equiparada. Daí decorrendo a pessoalidade na prestação de tais serviços.

1.3. Pessoalidade dos serviços

Realmente, a Constituição Federal deixa fora de dúvidas a pessoalidade dos

serviços, ao estabelecer expressamente que o ingresso na atividade notarial e de registro depende de aprovação em concurso público de provas e títulos. Isto, aliás, considerada a supremacia da Constituição Federal, é suficiente para elidir a pretensão dos Municípios de tributar tais serviços como prestados por empresa. Em outras palavras, afasta definitivamente a idéia de tratar-se de atividade econômica ou empresarial, pois a exigência de concurso público é absolutamente incompatível com a idéia de atividade empresarial.

É irrelevante o fato de o prestador do serviço notarial e de registro ter prepostos ou empregados, pois estes atuam sob direta e inafastável responsabilidade do titular do cartório.

Aliás, mesmo antes do advento da atual Constituição, o Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento no sentido de que o fato de o prestador do

serviço ter empregados não retira a pessoalidade dos serviços que presta. (STF, RE nº 88.21.0/RS). E, sendo assim, é inadmissível a qualificação do serviço notarial e de registro como atividade econômica ou empresarial, sobretudo porque, como adiante se verá, a qualificação pessoal do prestador desse serviço é inteiramente inafastável. (disponível em: <<http://www.colegioregistrals.org.br>>. Acesso em 23 nov. 2012)

2.1.3 Jurisprudência

Inicialmente foram proferidos diversos julgados favoráveis à cobrança do ISSQN de notários e registradores nos termos fixados pelo art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. A título de exemplo, são reproduzidas abaixo as ementas de alguns acórdãos:

a) TJMG - Processo nº 1.0701.09.276262-7/001(1) – julgado em 02/02/2010 – publicado em 10/03/2010 - Relator Des. Carreira Machado:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - RECOLHIMENTO DE ISSQN - SERVIÇOS CARTORÁRIOS - ALÍQUOTA FIXA. O tabelião ou oficial de REGISTRO prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. Recolhimento do imposto na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. (Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&co mrCodigo=701&ano=9&txt_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN e serviços notariais e de registro&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

b) TJMG - Processo nº 1.0704.09.134225-0/001(1) – julgado em 23/02/2010 – publicado em 12/03/2010 - Relator Des. Belizário de Lacerda:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL. RECOLHIMENTO DE ISSQN. VALOR FIXO. -O recolhimento do ISSQN pelo cartório extrajudicial deve-se dar em valor fixo do serviço prestado e não englobadamente no valor genérico daqueles referidos serviços. (Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

c) TJMG - Processo nº 1.0105.09.320334-4/001(1) – julgado em 22/04/2010 – publicado em 05/05/2010 - Relator Des. Silas Vieira:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL. RECOLHIMENTO DE ISSQN. VALOR FIXO. DECRETO-LEI Nº 406/68. CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS DE VEROSSIMILHANÇA. PERIGO DE LESÃO GRAVE E DE DIFÍCIL REPARAÇÃO. TUTELA CONCEDIDA. O recolhimento do ISSQN pelo cartório extrajudicial deve ocorrer em valor fixo do serviço prestado e não sobre o valor genérico, até o deslinde da ação declaratória. (Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

d) Tribunal de Justiça de São Paulo - Processo nº: 899.835.5/0-00 – Relatora Des. Beatriz Braga – antecipação de tutela deferida conforme publicação em 17 jun. 2009 e agravo de instrumento provido – publicação em 24.03.2010:

[...] concedo parcialmente a antecipação da tutela recursal para que a municipalidade se abstenha de cobrar ISSQN, tendo como base de cálculo o preço dos serviços nos termos do art. 7º, da Lei 14.865/2008, devendo o agravante, outrossim, recolher os valores nos termos do art. 9º, §1º, DL 406/68 c.c. art. 15, I, "a", Lei 13.701/2003, até o julgamento definitivo do presente recurso, bem como cumprir suas obrigações acessórias. Ressalte-se, ainda, que estas não se confundem com a obrigação principal e, conseqüentemente, a suspensão da exigibilidade desta não implica na autorização para descumprimento daquelas. (Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

e) Tribunal de Justiça de São Paulo - Processo nº: 6569345000 – Rel. Des. Daniella Carla Russo Greco de Lemos, julgado em 07.08.2008, publicado em 12.08.2008:

EMENTA: 1. TRIBUTÁRIA - DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ISSQN - SERVIÇOS CARTORÁRIOS (registrais e notariais) - INCIDÊNCIA - ISS incidente sobre serviços prestados por notário e oficial de registro - Serviços delegados exercidos em caráter privado. Serviço de natureza pública, mas cuja prestação é privada. Precedente do E. Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade da exigência (ADI 3089/DF), julgada em 13/02/2008) - Base de cálculo do ISS - valor destinado ao oficial delegatário, excluídos os demais encargos, como, por exemplo, custas destinadas ao Estado e a órgão representativo. 2. O regime instituído pelo art. 9º do Decreto-lei nº 406/69 não foi revogado pelo art. 10, da lei Complementar nº 116/03. O tabelião ou oficial de registro prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal e em razão da natureza do serviço tem direito ao regime especial de recolhimento, alíquota fixa, e não em percentual sobre toda a importância recebida pelo Delegado a título de remuneração de todo o serviço prestado pelo Cartório Extrajudicial que administra. Recolhimento do imposto na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68. 3. Recurso da Municipalidade provido para declarar constitucional a incidência do ISS sobre os serviços notariais. Recurso oficial provido para determinar o recolhimento do ISS na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/68. Sentença reformada. Ação julgada parcialmente procedente. (Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.)

No entanto, a posição do STJ, tanto na Primeira quanto na Segunda Turma, firmou-se no sentido de que os notários e registradores devem pagar o ISSQN considerando como base de cálculo **o preço do serviço**, como demonstram as ementas abaixo reproduzidas e que não possuem grifos no original:

AgRg no AgRg no AREsp 715438/SP - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2015/0120635-2

Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA - T1 **DJe 03/12/2015**

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. **ISS**. RECOLHIMENTO PELO SISTEMA ESTABELECIDO NO ART. 9º, § 1º DO DL 406/68. ATIVIDADE CARTORÁRIA. NÃO CABIMENTO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. DISSÍDIO

JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO. 1. O entendimento consolidado da Primeira Seção desta Corte Superior é no sentido de que **não se aplica aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, a sistemática de recolhimento de ISS prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/68, pois, além de manifesta a finalidade lucrativa, não há a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.** Precedentes: REsp 1.328.384/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 04/02/2013, DJe 29/05/2013, AgRg no REsp 1.331.931/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013. [...]

AgRg no AREsp 393257 / RS - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0300282-0 –

Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES – T 2 **DJe 03/09/2015** -

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. DECRETO-LEI 406/68. CARTÓRIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR NOTÁRIO E REGISTRADOR. **AUSÊNCIA DE CARÁTER PESSOAL. ATIVIDADE EMPRESARIAL.** PRETENSÃO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM ALÍQUOTA FIXA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO, PENDENTE DE JULGAMENTO, COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA, VERSANDO SOBRE MATÉRIA ANÁLOGA À DOS PRESENTES AUTOS. INEXISTÊNCIA DE EFICÁCIA PARALISANTE. PRECEDENTES DESTA CORTE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. O pedido de suspensão do julgamento do Recurso Especial, em razão do reconhecimento de repercussão geral da matéria, pela Suprema Corte, não encontra amparo legal. A verificação da necessidade de sobrestamento do feito terá lugar quando do exame de admissibilidade de eventual Recurso Extraordinário a ser interposto, a teor do art. 543-B do Código de Processo Civil. Precedentes do STJ. II. Na linha de iterativos precedentes desta Corte, **"é firme o entendimento no sentido de que não se aplica aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais a sistemática de recolhimento de ISS prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a interpretação da referida legislação federal deve ser feita nos limites da decisão, com efeitos erga omnes, proferida na ADIN 3.089/DF pelo STF.** Reconhecido **o caráter empresarial pelo STF,** descabido o benefício do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/68 aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais. **A jurisprudência do STJ é pacífica ao determinar a incidência de ISS sobre serviços cartorários na forma variável"** (STJ, EDcl no AREsp 431.800/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/03/2014). III. Agravo Regimental improvido.

E a mais recente posição do **Supremo Tribunal Federal,** declarada **em abril de 2016** no RE 878711 AgR/SC é a de que **não há repercussão geral na questão,** posto que no ARE 699.362-RG foi fixado o entendimento de que, reconhecida a incidência do ISSQN sobre o serviço notarial e de registro, a interpretação do § 1º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68 em relação a tais atividades deve ser feita em consonância com o julgado do STF na ADI **nº 3.089/DF.** O argumento esposado pelo STF naquele julgado é de que a incidência do ISS dá-se em razão da capacidade contributiva, de modo que

não se aplicaria a tributação de forma fixa e que o viés lucrativo não se coaduna com a noção de remuneração do próprio trabalho. Ainda conforme o STF, 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. Abaixo reproduzimos as ementas dos referidos acórdãos:

RE 878711 AgR / SC - SANTA CATARINA
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI (Presidente)
Julgamento: 17/03/2016 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
DJe-070 DIVULG 14-04-2016 PUBLIC 15-04-2016
Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INEXISTÊNCIA DE
REPERCUSSÃO GERAL. ÓBICE INTRANSPONÍVEL AO
PROCESSAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO
A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
I – A questão em exame nestes autos teve sua repercussão geral
negada por esta Corte no julgamento do ARE 699.362-RG. Essa
decisão vale para todos os recursos sobre matéria idêntica,
consoante determinam os arts. 326 e 327 do RISTF e o art. 543-A, §
5º, do CPC, introduzido pela Lei 11.418/2006.
II – Agravo regimental a que se nega provimento.

ARE 666567 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO
Relator(a): Min. LUIZ FUX
Julgamento: 29/05/2012 Órgão Julgador: Primeira Turma
DJe-120 DIVULG 19-06-2012 PUBLIC 20-06-2012
Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO.
INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS
PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. TRIBUTAÇÃO
PRIVILEGIADA NA FORMA DO ARTIGO 9º, § 1º, DO DECRETO-LEI
Nº 406/68 E LC Nº 116/03. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL E
REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 279/STF.
INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos
demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade
(artigo 323 do RISTF).
2. Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo,
não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das
questões constitucionais discutidas no caso (artigo 102, III, § 3º, da
CF).
3. In casu, o acórdão recorrido assentou: APELAÇÃO CÍVEL.
PRETENSÃO DE INCIDÊNCIA DE ISS DE FORMA FIXA. ART. 9º, §
1º, DO DECRETO LEI Nº 46/68. SERVIÇOS DE REGISTROS
PÚBLICOS CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. MUNICÍPIO DE
CACHOEIRINHA. **A questão de incidência do ISS sobre os
serviços cartorários e notariais previstos nos itens 21 e 21.1 da
lista anexa à LC 116/2003 foi objeto da Ação Direta de
Inconstitucionalidade nº 3.089/DF proposta pela ANOREG
Associação dos Notários e Registradores do Brasil, declarando o
STF a constitucionalidade de tal prática.** Reconhecida a incidência

do tributo sobre dito serviço, **a interpretação do § 1º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68 em relação a tais atividades deve ser feita em consonância com o julgado do STF.** O argumento esposado naquele órgão de que a incidência **do ISS dá-se em razão da capacidade contributiva é contrário à ideia de tributação de forma fixa. 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.** Precedentes do STJ e desta Corte. (...).”

4. Verificar se a prestação de serviços da sociedade profissional se enquadra no disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, demandaria o prévio exame de fatos e provas e de legislação infraconstitucional, o que inviabiliza o extraordinário. Incidência do Enunciado da Súmula n.º 279/STF

5. Precedentes: AI n.º 723.796/BA, relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 19.2.2010; RE n.º 265.614-AgR/PR, relatora a Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ de 28.6.2002; e AI n.º 587.089-AgR/RS, relatora a Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe de 18.9.2009.

6 . Agravo regimental não provido.

Esses entendimentos do STJ e do STF levam a alguns questionamentos:

- 1) Os demais profissionais, aos quais a jurisprudência já reconheceu a possibilidade de aplicação do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, como os advogados, também tem atividade com viés lucrativo, aliás, qualquer atividade desenvolvida em caráter privado tem que ter lucro, ou não persistirá – qualquer atividade privada tem que ser sustentável;
- 2) Os advogados e outros profissionais também contam com a ajuda de empregados para o exercício de sua atividade e nem por isso a atividade deixa de ter caráter pessoal;
- 3) se notários e registradores podem ser equiparados a empresa para o pior, ou seja, para pagar mais ISSQN, também deveriam ser equiparados a empresa para o melhor, ou seja, para o Imposto de Renda, de modo que deveria ser possível a opção pelo SIMPLES, que abarcaria a grande maioria dos notários e registradores. Sugere-se que seja tentada uma alteração legislativa nesse sentido, dando direito de OPÇÃO pelo SIMPLES, mas não impondo a equiparação a pessoa jurídica, posto que pode não ser favorável para os titulares de cartórios maiores, que, no entanto, representam menos de 1% (um por cento) do total das serventias brasileiras.

2.2 Outras alegações cabíveis

Mesmo considerando a atual jurisprudência do STJ, há questões que devem ser verificadas e, se for o caso, ser objeto de discussão judicial:

a) **verificar se há lei municipal instituindo a cobrança do ISSQN sobre serviços notariais e de registro** – pois não basta a previsão constante da Lei Complementar nº 116/2003 - lei municipal tem que incorporar tal previsão. Se não há lei municipal prevendo a cobrança do ISSQN sobre serviços cartorários, não pode haver cobrança.

b) **verificar se não ocorreu a decadência para lançar o imposto ou a prescrição do direito de cobrança** – o imposto tem que ser lançado no prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da data em que tenha ocorrido o fato gerador (art. 150, §4º, do CTN) e somente pode ser executado até 5 (cinco) anos da data da constituição definitiva do crédito tributário, sob pena de prescrição (art. 174, do CTN).

c) **conferir o conteúdo dos lançamentos, observando se foram feitos com acréscimos legais indevidos** – os lançamentos devem ser analisados detidamente, cabendo impugnação administrativa ou judicial para excluir parcelas indevidas.

3 A COBRANÇA DO ISSQN SOBRE O VALOR RELATIVO À COMPENSAÇÃO PELA PRÁTICA DE ATOS GRATUITOS

Alguns Municípios vêm incluindo na base de cálculo do ISSQN o valor recebido a título de compensação pela prática de atos gratuitos.

Há dois argumentos que fundamentam a impossibilidade dessa cobrança:

a) **A base de cálculo para o serviço é zero, já que o ato é gratuito por determinação legal** - se o Município está cobrando sobre o “preço do serviço”, ignorando o fato de que notários e registradores exercem trabalho pessoal e deveriam ser tributados por meio de valor fixo ou base fixa, no caso dos atos gratuitos não existe preço do serviço: o ato é gratuito.

b) O valor recebido a título de compensação pela prática de atos gratuitos é verba indenizatória.

O art. 28, da Lei nº 8.935/94 (Lei dos Notários e Registradores - LNR), dispõe que:

Os Notários e Oficiais de Registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei.

A Lei dos Notários e Registradores assim determinou para garantir a subsistência da atividade, desenvolvida em caráter privado, por delegação do Estado.

No entanto, em alguns casos, a lei entendeu por deferir gratuidade a atos praticados pelos Oficiais de Registro, tendo em vista sua importância social.

A título de exemplo, são gratuitos: registros de nascimento e de óbito e suas primeiras certidões (que, em virtude da Lei Federal nº 9.534/97, passaram a ser gratuitos para qualquer pessoa); segundas vias de certidões, averbações e processos de habilitação para casamento, que são isentos para os declaradamente pobres; atos decorrentes de mandados judiciais em que tenha sido deferida a gratuidade da justiça.

Como tais atos representam a grande maioria daqueles praticados pelos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais, a fim de que não fosse comprometido o funcionamento desses serviços, a Lei Federal nº 10.169/2000 determinou, em seu art. 8º:

Art. 8º Os Estados e o Distrito Federal, no âmbito de sua competência, respeitado o prazo estabelecido no art. 9º desta Lei, estabelecerão forma de **compensação aos registradores civis das pessoas naturais pelos atos gratuitos**, por eles praticados, conforme estabelecido em lei federal.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não poderá gerar ônus para o Poder Público. (sem negritos no original)

Dando cumprimento ao disposto na norma legal supramencionada, o Estado de Minas Gerais, por meio da Lei Estadual nº 15.424/2004, art. 31, criou a compensação ao Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais² pelos atos gratuitos por ele praticados, em decorrência de lei, a ser entregue ao Oficial no mês seguinte à prática do ato, cumpridos certos requisitos (comprovação inequívoca da prática do ato e apresentação de declaração de pobreza, entre outros), **para indenizar o Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais pela perda desse direito ao recebimento integral dos emolumentos.**

Art. 31. Fica estabelecida, sem ônus para o Estado, a compensação ao Oficial do Registro Civil das Pessoas Naturais pelos atos gratuitos por ele praticados em decorrência de lei, conforme o disposto no art. 8º da Lei Federal nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, bem como a compensação pelos atos gratuitos praticados pelos registradores de imóveis em decorrência da aplicação da Lei nº 14.313, de 19 de junho de 2002.

Parágrafo único. A compensação de que trata o *caput* deste artigo será realizada com recursos provenientes do recolhimento de quantia equivalente a 5,66% (cinco vírgula sessenta e seis por cento) do valor dos emolumentos recebidos pelo Notário e pelo Registrador.

Para que fosse possível essa compensação, foi criado um fundo, formado por recolhimentos de quantia equivalente a 5,66% (cinco vírgula sessenta e seis

² A partir de 08/01/2010, a Lei Estadual nº 15.424/2004 foi alterada para incluir compensação também aos registradores de imóveis pelos atos praticados em virtude da Lei nº 14.313/2002.

por cento) do valor dos emolumentos recebidos por todos os Notários e Registradores do Estado. Os valores da compensação variam conforme o ato praticado, sendo muito inferiores aos valores de tabela dos atos respectivos. Tome-se, por exemplo, as segundas vias de certidões de nascimento. O valor de tabela de cada segunda via em 2008 era de R\$ 22,82. No entanto, quando a pessoa que requisita a certidão era declaradamente pobre, nada era pago por ela. Em 2008 era entregue ao Registrador, no mês seguinte à prática do ato, a título de compensação, a importância de R\$ 9,00. Os valores da compensação (que por isso mesmo é denominada “compensação”) não constituem renda ou acréscimo patrimonial a título oneroso. **A compensação recebida é apenas uma indenização pela perda do direito de receber os emolumentos integrais.**

Os Registradores tinham **o direito** de receber os **emolumentos integrais pelos atos por ela praticados** (como assegurado pelo 28 da Lei nº 8.935/1994) – **não os recebem em virtude de gratuidade concedida por lei** e, também em virtude de lei, no mês seguinte à prática dos atos, recebem a **compensação** pela prática dos atos gratuitos: trata-se, pois, de recomposição do patrimônio. Os Registradores são **indenizados pela perda do direito** de receber integralmente os emolumentos devidos. Não se trata de acréscimo patrimonial.

Sendo a compensação pelos atos gratuitos mera indenização e não renda ou acréscimo patrimonial, não pode constituir base de cálculo para o ISSQN (o que também se aplica para o Imposto de Renda). **No entanto, para deixar de recolher o ISSQN sobre a compensação pela prática de atos gratuitos**, no caso da lei municipal prever a incidência sobre tal verba, deverá o Oficial de Registro **ajuizar ação judicial** (o mesmo se aplica para o Imposto de Renda).

Como a tese é relativamente nova, não há jurisprudência fixada sobre o tema. No âmbito estadual, o MM. Juiz da 2ª Vara de Feitos da Fazenda Pública Municipal de Belo Horizonte, Flávio Batista Leite, ao deferir liminar em mandado de segurança, nos autos do processo nº 024.09.544.398-2, declarou que:

A compensação aos cartorários e notários não é remuneração, é reposição dos gastos que tiveram com os atos gratuitos que praticaram. Sua natureza é indenizatória, e não remuneratória. Como tal, não pode ser incluída na base de cálculo do ISS.

No âmbito federal já existe posicionamento firme, inclusive no âmbito do STJ, sobre a não incidência de impostos sobre verbas indenizatórias:

Processo: REOMS 2006.34.00.006526-1/DF; REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA
Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES
Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA

Publicação: 12/12/2008 e-DJF1 p.182
Data da Decisão: 11/03/2008
Decisão: A Turma, à unanimidade, deu parcial provimento à Remessa Oficial.
Ementa: TRIBUTÁRIO - FÉRIAS (UM TERÇO) - CONVERSÃO EM PECÚNIA - NATUREZA INDENIZATÓRIA - IMPOSTO DE RENDA - INADMISSIBILIDADE - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, SÚMULA Nº 125 - AUTORIDADE COATORA - DELEGADO DA RECEITA FEDERAL.
1 - A autoridade coatora em razão de retenção de Imposto de Renda na fonte é o Delegado da Receita Federal, que tem competência para sustar a retenção impugnada, não o agente pagador do rendimento, mero responsável tributário.
2 - Não sendo a conversão de férias em pecúnia por necessidade do serviço fato gerador de Imposto de Renda, mas, tão-somente, INDENIZAÇÃO por ter deixado o contribuinte de usufruir de direitos incorporados, anteriormente, ao seu patrimônio, ilídima a exigência desse tributo sobre o resultado pecuniário da aludida conversão. (Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 125.)
3 - Remessa Oficial provida em parte.
4 - Sentença reformada parcialmente.

O Tribunal de Justiça de São Paulo – TJSP já se posicionou contrário à incidência do ISSQN sobre as verbas recebidas a título de ressarcimento de atos gratuitos, **por não constituírem fato gerador do ISS, nem compõem sua base de cálculo, pois tecnicamente não constituem preço dos serviços tributários**, conforme se vê das ementas abaixo reproduzidas:

“Ação declaratória de inexistência de débito tributário e anulatória de débitos fiscais. Serviço notarial e de registro. ISSQN. **As verbas relativas à indenização pelo Fundo de Compensação aos Oficiais do Registro Civil devem ser excluídas da base de cálculo do tributo, tendo em vista que são destinadas a compensar a Serventia pelos atos gratuitos por esta realizados. Caráter indenizatório do valor de repasse, que não se configura como “preço do serviço” para fins de base de cálculo do imposto** (art. 9º da LC 16/2003), por não se tratar de receita dos delegatários. Sentença mantida. **Nega-se provimento ao recurso.** (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO - 18ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO - Apelação nº 0002124-56.2015.8.26.0025 Registro: 2017.0000000466)

“REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÕES AÇÃO ORDINÁRIA ISSQN Exercício de 2008 Município de São Paulo Serviços de cartórios notariais Tributação com alíquota fixa (valor fixo e periódico) Inadmissibilidade por ausência de pessoalidade no exercício da atividade Precedentes do STJ **Incidência do ISS sobre os repasses oriundos do SINOREG, a título de compensação dos atos gratuitos Impossibilidade** Inteligência do art. 19, inciso I, alínea "d", da Lei Estadual nº. 11.331/2002 RECURSOS IMPROVIDOS.”

(Apelação nº 1000920-07.2014.8.26.0053; Relator: Rodrigues de Aguiar; Comarca: São Paulo; 15ª Câmara de Direito Público; j.14/07/2015 – grifos nossos).

“APELAÇÃO. IMPOSTO ISS. Incidência sobre serviços notariais e de registro Pretensão à tributação com alíquota fixa em função da natureza do serviço. Descabimento. Prestação de serviço de natureza pessoal não configurado. Serviço que é delegado ao notarial e ao registrador e que lhe proporciona contratar terceiros como se uma empresa fosse. **SINOREG possui natureza de compensação, não podendo ser considerado como receita auferida pelo delegatário, não constituindo fato gerador do ISS, nem sua base de cálculo, pois tecnicamente não constituem preço dos serviços tributários.** Base de cálculo do imposto que deve corresponder ao valor destinado ao Oficial titular da serventia extrajudicial, excluindo-se os demais encargos, com destinação diversa. Ação parcialmente procedente. Sentença reformada em parte. Recurso do autor parcialmente provido.” (TJSP; 14ª Câmara de Direito Público; Apelação no 0035595-98.2011.8.26.0576, da Comarca de São José do Rio Preto; Rel. Des. Rodolfo César Milano; v.u j. 10/04/2014 – grifos nossos).

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Sucessão tributária inexistente. Não aplicação do artigo 133 do CTN. SINOREG possui natureza de compensação, **não podendo ser considerado como receita auferida pelo delegatário, não constituindo fato gerador do ISS, nem sua base de cálculo, pois tecnicamente não constituem preço dos serviços tributários.** Recurso do autor parcialmente provido e recurso da municipalidade desprovido”. (TJSP, 14ª Câmara de Direito Público, Apelação no 0002650-50.2011.8.26.0223, da Comarca de Guarujá, Rel. Des. Rodolfo César Milano, v.u j. 12/12/2013 – grifos nossos).

4 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELATIVAS AO ISSQN

Mesmo que seja acolhida a tese de que notário e registrador estão sujeitos à cobrança do ISSQN nos termos do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/2008, ou seja, cobrança por valor fixo ou base fixa, devem ser observadas as obrigações acessórias previstas em lei no âmbito municipal. No entanto, as obrigações acessórias criadas pelo Município têm que observar os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, não podem ser absurdas, excessivamente onerosas ou que inviabilizem do serviço.

Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2010) esclarece, sobre as obrigações acessórias, que há limites para a sua criação, quais sejam, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, bem como o respeito aos direitos fundamentais do cidadão:

Os limites impostos à lei para a criação de obrigações acessórias com intuito de fiscalização são vinculados aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, assim como do respeito aos direitos fundamentais do cidadão. Por outro lado, o princípio da eficiência,

introduzido, constitucionalmente, pela E.C. n. 3/93 é imposição ao administrador público. (sem negritos no original)

Na mesma obra, ensina o doutrinador que:

Reza o artigo 113 do CTN que:

“A obrigação tributária é principal ou acessória”

[...]

“§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[...]

O § 2º, claramente, determina que a obrigação acessória:

- 1) é decorrente da legislação tributária;
- 2) seu objeto são prestações positivas ou negativas;
- 3) no interesse da arrecadação e
- 4) no interesse da fiscalização de tributos.”

[...]

De rigor, antecipa, o CTN, o disposto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, assim redigido:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Pela respectiva disposição, cabe à fiscalização:

- a) conferir efetividade aos objetivos da política tributária imposta;
- b) identificando patrimônio;
- c) identificando renda;
- d) identificando atividades econômicas dos contribuintes;
- e) respeitando sempre os direitos individuais, nos termos da lei.

Como se percebe, o § 1º do artigo 145 da C.F. e os §§ 2º e 3º do artigo 113 do CTN, nitidamente, tornam a imposição tributária um dever do contribuinte podendo a fiscalização utilizar-se de seu próprio trabalho para exercer essa função e conformar o nível dos tributos a pagar.

[...]

Compreende-se, pois, a expressão "no interesse da fiscalização", vale dizer, transferem, constituinte e legislador complementar, obrigações administrativas próprias da Receita para os pagadores de tributos, com duplo intento, ou seja, facilitar sua ação, sem maiores ônus a fiscalização, assim como tornar menos tensa a própria vida do contribuinte, que não tem necessidade de ver inúmeros agentes fiscais atuando dentro da empresa para, por exemplo, emitir documentação fiscal.

Esta dupla e mútua facilidade implica responsabilidades, quais sejam, a de cumprimento do determinado em lei, tendo a obrigação formal e

acessória de fazer ou não fazer a potencialidade de, no descumprimento, tornar-se obrigação principal .

O certo, todavia, é que, "no interesse da fiscalização", deve ser tal obrigação sempre adequada à necessidade de controle, razão pela qual, conforme às peculiaridades inerentes ao fato tributário, sua conformação e perfil podem variar.

Desta forma, "o interesse da arrecadação e fiscalização" é o mote que leva ao tratamento legal, em nível constitucional e complementar, das obrigações acessórias. (MARTINS, 2010) - sem negritos no original.

Se as obrigações acessórias somente podem ser impostas tendo como objetivo "o interesse da arrecadação e da fiscalização", cabe questionar que obrigações devem ser impostas pelos Municípios a notários e registradores.

Para tanto, é preciso observar que os delegados dos Serviços Notariais e de Registro já são detidamente fiscalizados pelo Poder Judiciário, nos termos do artigo 236, § 1º, da CR/88, e também pelo fisco estadual.

A Lei Federal nº 10.169/2000, que regula o § 2º do art. 236 da Constituição Federal, mediante o estabelecimento de normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, já estabelece a obrigatoriedade de emissão de recibo pelos notários e registradores, em seu art. 6º:

Art. 6º Os notários e os registradores darão recibo dos emolumentos percebidos, sem prejuízo da indicação definitiva e obrigatória dos respectivos valores à margem do documento entregue ao interessado, em conformidade com a tabela vigente ao tempo da prática do ato.

Em Minas Gerais, a Lei Estadual nº 15.424/2004 também prevê a obrigatoriedade do recibo, em seu art. 8º:

Art. 8º - O Notário e o Registrador fornecerão recibo circunstanciado dos emolumentos cobrados e cotarão os respectivos valores à margem do documento a ser entregue ao interessado.

Convém lembrar que, para aprimoramento do controle dos atos notariais e de registro em Minas Gerais, foi criado o selo de fiscalização, regulamentado no art. 28 da Lei Estadual nº 15.424/2004:

Art. 28 - A fiscalização judiciária relacionada com a prática dos atos notariais e de registro e o cumprimento, pelo Notário, Registrador e seus prepostos, das disposições e tabelas constantes no Anexo desta Lei será exercida pela Corregedoria-Geral de Justiça ou pelo Juiz de Direito Diretor do Foro, de ofício ou mediante requerimento do Ministério Público ou do interessado.

§ 1º - O selo de fiscalização, de uso obrigatório pelos serviços notariais e de registro, será apostado nos documentos e papéis expedidos ou submetidos a exame, quando da prática de seus atos.

§ 2º - O selo de fiscalização destina-se a servir como instrumento de fiscalização da prática dos atos notariais e de registro e proteger os interesses dos usuários e da Fazenda Pública.

§ 3º - A utilização do selo de fiscalização será disciplinada por ato normativo conjunto da Secretaria de Estado de Fazenda e da Corregedoria-Geral de Justiça, que controlará, diretamente ou mediante contrato, sua confecção, aquisição, armazenagem, transporte e distribuição.

§ 4º - O selo de fiscalização conterà requisitos de segurança que impeçam sua falsificação e adulteração, e seu valor de aquisição será deduzido do montante a recolher a título de fiscalização judiciária de seus atos.

§ 5º - Poderá ser exigida a utilização de selo de série e cor diferenciadas, ou outro critério de diferenciação, para o ato notarial e de registro em razão de sua natureza, espécie, valor ou faixa de valores, bem como do valor ou faixa de valores da respectiva Taxa de Fiscalização Judiciária. – sem negritos no original.

Além do recibo, expedido e entregue ao usuário em todos os atos pagos, e do selo de fiscalização, existe ainda, como instrumento de fiscalização e controle, a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária (DAP), enviada mensalmente à Corregedoria de Justiça, à Secretaria do Estado da Fazenda e ao RECIVIL, instituída pela PORTARIA CONJUNTA SEF/MG – TJMG Nº 001, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004, que estabeleceu, em seu artigo 1º:

Art.1º Fica instituída a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TF, conforme Anexo Único desta Portaria Conjunta, destinada a informar o resumo mensal.

I – da arrecadação da Taxa de Fiscalização Judiciária, de que trata o art. 2º da Lei nº 13.438, de 30 de dezembro de 1999;

II – da arrecadação dos depósitos de que trata a Portaria Conjunta nº 11, de 4 de julho de 2001, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais;

III – a movimentação dos selos de fiscalização de que trata o § 1º do art. 26 da Lei 12.727, de 30 de dezembro de 1997, com redação dada pela Lei nº 13.438, de 30 de dezembro de 1999;

IV – a discriminação dos atos praticados pelos Serviços Notariais e de Registro do Estado de Minas Gerais, conforme sua codificação.

Assim, já há uma declaração, criada por lei e específica para os serviços notariais e de registro, da qual consta a discriminação de todos os atos praticados, portanto, suficiente para qualquer fiscalização.

Em resumo, já existem os seguintes instrumentos de controle dos atos praticados por notários e registradores:

a) Lei Federal nº 10.169/2000, art. 6º - obrigatoriedade de emissão de recibo pelos notários e registradores.

b) Lei Estadual nº 15.424/2004, art. 8º e 28 - obrigatoriedade do recibo e do selo de fiscalização.

c) PORTARIA CONJUNTA SEF/MG – TJMG Nº 001, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004 – art. 1º - Declaração de Apuração e Informação da Taxa de

Fiscalização Judiciária – DAP/TFJ enviada mensalmente à Corregedoria de Justiça, à Secretaria do Estado da Fazenda e ao RECIVIL.

d) Selo de Fiscalização Eletrônico, que permite o controle em tempo real dos atos praticados e emolumentos cobrados por notários e registradores.

Alguns Municípios estão exigindo outras obrigações acessórias: notas fiscais e a DES - Declaração Eletrônica de Serviços. Ocorre que é possível imaginar o **verdadeiro caos** que haveria nos Cartórios se fosse necessário expedir uma nota fiscal **para cada um dos atos que praticados**, as filas que isso geraria e o descontentamento do usuário com essa perda de tempo - inútil, aliás, já que o usuário, repita-se, já leva o recibo, sendo os valores cotados também no documento a ele entregue. Também desnecessária a DES - Declaração Eletrônica de Serviços em relação aos atos praticados, mesmo porque já existe a Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TF.

Não há dúvida, portanto, que os atuais instrumentos de controle, criados por lei, específicos para os serviços notariais e de registro, já são suficientes para que o município possa vir a apurar o ISSQN eventualmente incidente sobre o preço dos serviços prestados. É preciso que a realidade dos Serviços Notariais e de Registro seja observada, para que não sejam criados e exigidos novos instrumentos de controle: burocráticos e inúteis - que somente levarão à perda de tempo do usuário e do prestador de serviços notariais e de registro, sem nenhum benefício adicional para o município, sob pena de serem infringidos os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e a não onerosidade excessiva, bem como o respeito aos direitos fundamentais do cidadão .

Cabe ainda constatar que há decisão da Corregedoria do Rio de Janeiro no sentido de ser INCONSTITUCIONAL que o Município, sem participação do Poder Judiciário, a quem cabe, por determinação constitucional (parágrafo 1º, do artigo 236 da CR/88), a fiscalização e o controle dos Serviços Notariais e de Registro, venha estabelecer obrigações para os delegados de tais Serviços. A Corregedoria de Justiça do Estado do Rio de Janeiro decidiu que os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibir os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (artigo 236, § 1º da CF):

DIÁRIO OFICIAL DO PODER JUDICIÁRIO - ESTADO DO RIO DE JANEIRO - Ano 1 - nº 129/2009 Caderno I – Administrativo - Data de Disponibilização: quarta-feira, 18/3/2009

DECISÃO - Acolho o parecer dos ilustres Juízes de Direito Auxiliares desta Corregedoria Geral da Justiça, para, por seus próprios fundamentos, que adoto como fundamentação para decisão, reconsiderar as decisões de fls.119 e 144, para que fique esclarecido que a Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro se posiciona da seguinte forma:

1. Os notários e oficiais de registro não estão obrigados a exibirem os livros próprios exclusivos da fiscalização judiciária aos Senhores

Fiscais da Municipalidade, posto que a fiscalização dos serviços prestados por tais delegatários é privativa do Poder Judiciário (artigo 236, § 1º da CF), através da Corregedoria Geral da Justiça (arts. 17, §3º, 40 e 42 do CODJERJ);

2. É inviável a cobrança concomitante, dos serviços notariais e de registro, das Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro, se não aplicada a inteligência do artigo 9º, §1º, do Decreto Lei nº 406/68. Assim, para o caso específico dos notários e registradores, o ISSQN deverá ser calculado por meio de valor fixo sobre a pessoa física do delegatário.

Publique-se, intime-se e após archive-se.

Em 12 de março de 2009.

Desembargador ROBERTO WIDER- Corregedor-Geral da Justiça
(Fonte: Portal TJ RJ, Diário da Justiça Eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, 19/03/2009)

Apesar da tese acolhida pela Corregedoria do Estado do Rio de Janeiro ter embasamento constitucional, tendo em vista a disposição na Constituição da República de que a fiscalização dos serviços notariais e de registro será feita pelo Poder Judiciário, não há como evitar que o Município tenha acesso aos dados relativos aos valores referentes aos serviços praticados, já que é o ente tributante do ISSQN.

Já no que se refere às obrigações acessórias e à necessidade de expedição de nota fiscal, há a possibilidade de ser pleiteado administrativamente junto ao Município o recolhimento do tributo **em regime especial**.

5 O REGIME ESPECIAL PARA RECOLHIMENTO DO ISSQN E ATENDIMENTO ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

O Município de Belo Horizonte estabeleceu um regime especial para os Serviços Notariais e de Registro, conforme Instrução de Serviço DFAT Nº 004/2018, dispensando a emissão de nota fiscal e determinando que a base de cálculo do ISSQN é o valor do emolumento, deduzido o valor repassado ao RECOMPE. Para tanto, deverá o titular dos serviços notariais ou de registro, sempre que solicitado, apresentar a DAP/TFJ. Para recolhimento do ISSQN, deverá ser emitida guia no Portal do BHISSDIGITAL.

Nesse regime especial, persiste a obrigatoriedade de apresentação da Declaração Eletrônica de Serviços - DES em relação aos serviços tomados, ou seja, não é necessário o preenchimento em relação aos serviços prestados.

6 DA INEXISTÊNCIA DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA QUANDO HÁ MUDANÇA NA TITULARIDADE DO CARTÓRIO

Não há sucessão tributária no caso de mudança na titularidade do cartório - a responsabilidade é pessoal daquele que devia o tributo.

Os argumentos que sustentam essa afirmação são os seguintes:

1 - há aquisição originária³ de direito quando um novo titular assume o cartório - quando há concurso para a titularidade de um cartório extrajudicial, antes da nova outorga, o Estado recebe de volta a delegação do titular anterior ou do interino. Somente então nova delegação é feita ao concursado, de forma originária, sem qualquer vínculo com a delegação anterior: não há transferência de direitos que antes pertenceram a outrem. Isso ocorre porque o verdadeiro senhor dos serviços é o Estado, que o delega, provisoriamente, ao particular. A delegação do serviço público não se transmite porque não está no comércio.

2 – o notário ou registrador são pessoas físicas, não são empresas. O novo notário ou registrador não tem transferida para si uma empresa.

3 – a Lei nº 8.935/94, art. 21, é expressa ao estabelecer a responsabilidade pessoal e exclusiva daquele que exerce a titularidade, no período durante o qual a exerce. (BRASIL, 1994)

O Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência unânime no sentido da inexistência da sucessão nos serviços de notas e registros, como demonstram as ementas abaixo reproduzidas:

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. RECONHECIMENTO DE FIRMA MEDIANTE ASSINATURA FALSIFICADA. RESPONSABILIDADE CIVIL. OFÍCIO DE NOTAS. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA E JUDICIÁRIA

1. Consoante as regras do art. 22 da Lei 8.935/94 e do art. 38 da Lei n.º 9.492/97, a responsabilidade civil por dano decorrente da má prestação de serviço cartorário é pessoal do titular da serventia à época do fato, em razão da delegação do serviço que lhe é conferida pelo Poder Público em seu nome.

2. Os cartórios ou serventias não possuem legitimidade para figurar no pólo passivo de demanda indenizatória, pois são desprovidos de personalidade jurídica e judiciária, representando, apenas, o espaço físico onde é exercida a função pública delegada consistente na atividade notarial ou registral.

3. legitimidade passiva do atual titular do serviço notarial ou registral pelo pagamento de débitos atrasados do antigo titular.

4. Doutrina e jurisprudência acerca do tema, especialmente precedentes específicos desta Corte.

5. Recurso especial provido. - REsp 1177372/RJ RECURSO ESPECIAL 2010/0016191-3 – Relator Min. SIDNEI BENETI - DJe 01/02/2012 RSTJ vol. 225 p. 487

3 O doutrinador Caio Mário da Silva Pereira ensina que a aquisição originária de um direito ocorre quando há coincidência com o fenômeno do nascimento: a relação jurídica surge pela primeira vez no atual titular do direito. Já a aquisição derivada ocorre quando o direito que se adquire já pertencera antes a outrem, passando ao atual titular por meio de sub-rogação de faculdades. A importância dessa distinção está no fato de que, quando se discute a validade de um direito, sendo originária a aquisição, o problema se restringe à investigação do fato da aquisição, não sendo cogitada fase anterior ao instante em que a relação jurídica surgiu para o titular. (PEREIRA, 2004, p. 461-464)

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. – AgRg no REsp 624975 / SC - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0221204-8 - Relatora Min. MARIA ISABEL GALLOTTI - DJe 11/11/2010

RECURSO ESPECIAL - CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL - TABELIONATO - INTERPRETAÇÃO DO ART. 22 DA LEI N. 8.935/94 - LEI DOS CARTÓRIOS - AÇÃO DE INDENIZAÇÃO - RESPONSABILIDADE CIVIL DO TABELIONATO - LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM - AUSÊNCIA - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. O art. 22 da Lei n. 8.935/94 não prevê que os tabelionatos, comumente denominados "Cartórios", responderão por eventuais danos que os titulares e seus prepostos causarem a terceiros.

2. O cartório extrajudicial não detém personalidade jurídica e, portanto, deverá ser representado em juízo pelo respectivo titular.

3. A possibilidade do próprio tabelionato ser demandado em juízo, implica admitir que, em caso de sucessão, o titular sucessor deveria responder pelos danos que o titular sucedido ou seus prepostos causarem a terceiros, nos termos do art. 22 do Lei dos Cartórios, o que contrasta com o entendimento de que apenas o titular do cartório à época do dano responde pela falha no serviço notarial.

4. Recurso especial improvido. - REsp 911151/DF RECURSO ESPECIAL 2006/0275747-0 – Relator Min. MASSAMI UYEDA DJe 06/08/2010

No mesmo sentido a decisão monocrática de 2017, abaixo reproduzida:

Decisão: RECURSO ESPECIAL Nº 1.561.117 - PR (2015/0257298-6) – Data de publicação: 10/10/2017 - RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL – DECISÃO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CARTÓRIO DE REGISTRO CIVIL. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

[...]7. Conforme o entendimento do STJ, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais não detêm personalidade jurídica, de modo que quem responde pelos atos decorrentes dos serviços notariais é o titular do cartório. Assim, o tabelionato não possui legitimidade para figurar como polo passivo da presente demanda. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. ATOS PRATICADOS NO ÂMBITO DA SERVENTIA. RESPONSABILIDADE DO DELEGATÁRIO À ÉPOCA DOS FATOS. 1- A atual jurisprudência desta Corte orienta que 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 (AgRg no REsp 624.975/SC, Rel.

Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, DJe 11/11/2010). 2- O Agravo não trouxe nenhum argumento novo capaz de modificar a conclusão do julgado, a qual se mantém por seus próprios fundamentos. 3- Agravo Regimental improvido (AgRg no AREsp. 460.534/ES, Rel. Min. SIDNEI BENETI, DJe 28.4.2014).

RECURSO ESPECIAL - CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL - TABELIONATO - INTERPRETAÇÃO DO ART. 22 DA LEI 8.935/94 - LEI DOS CARTÓRIOS - AÇÃO DE INDENIZAÇÃO - RESPONSABILIDADE CIVIL DO TABELIONATO - LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM - AUSÊNCIA - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. 1. O art. 22 da Lei 8.935/94 não prevê que os tabelionatos, comumente denominados Cartórios, responderão por eventuais danos que os titulares e seus prepostos causarem a terceiros. 2. O cartório extrajudicial não detém personalidade jurídica e, portanto, deverá ser representado em juízo pelo respectivo titular. 3. A possibilidade do próprio tabelionato ser demandado em juízo, implica admitir que, em caso de sucessão, o titular sucessor deveria responder pelos danos que o titular sucedido ou seus prepostos causarem a terceiros, nos termos do art. 22 da Lei dos Cartórios, o que contrasta com o entendimento de que apenas o titular do cartório à época do dano responde pela falha no serviço notarial. 4. Recurso especial improvido (REsp. 911.151/DF, Rel. Min. MASSAMI UYEDA, DJe 6.8.2010).

8. Ante o exposto, nega-se seguimento ao Recurso Especial.

9. Publique-se.

10. Intimações necessárias.

Brasília (DF), 02 de outubro de 2017.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

7 O REPASSE AO USUÁRIO DOS SERVIÇOS DO VALOR REFERENTE AO ISSQN

O ISSQN é um problema comum a todos os notários e registradores do Brasil. Tendo em vista o atual posicionamento do STJ no sentido de que é devido o ISSQN sobre os emolumentos e considerando a diferença das alíquotas nas diversas legislações municipais, a única solução possível é **o repasse ao usuário do valor do ISSQN**. Sobre a questão do repasse, a jurisprudência uniforme do STJ é no sentido de que:

A base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. Por outro lado, em se tratando de ISS recolhido na forma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, não há vinculação direta entre o tributo devido e os serviços prestados. Nessa hipótese, ele possui natureza de tributo direto. (REsp 873.616/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 01/02/2011)

No mesmo sentido o ERESP 1323520 SP 2013/0179896-6, Relatora a Ministra Regina Helena Costa, publicado no DJ de 05/05/2015:

TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. Trata-se de Recurso Especial que versa sobre a legitimidade ativa para pleitear a repetição de indébito do ISS incidente sobre serviços bancários. 2. O recorrente afirma que houve, além da divergência jurisprudencial, violação dos arts. 165, I, e 166 do CTN, sob o fundamento de que tem direito à restituição do indébito tributário e que "improcede o argumento de que a Instituição Financeira ora Recorrente não fez prova de que não repassou o valor do tributo aos tomadores de serviço, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional e da Súmula do STF nº 546", uma vez que esse raciocínio não seria aplicável ao ISS (fl. 292). 3. O Tribunal a quo reconheceu a ilegitimidade do sujeito passivo tributário para pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166 do CTN, uma vez que ele não se desincumbiu do ônus de demonstrar que não repassou o encargo financeiro do tributo ao contribuinte de fato. 4. A Primeira Seção do STJ definiu, sob o regime do art. 543-C do CPC, que o ISS é espécie tributária que, a depender do caso concreto, pode se caracterizar como tributo direto ou indireto (REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 1.2.2010). 5. Nos casos em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, a exação assume feição indireta, permitindo transferir o ônus financeiro ao contribuinte de fato (EREsp 873.616/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.12.2010, DJe 1º.2.2011). 6. A mesma orientação é aplicável à presente controvérsia, cuja base de cálculo do imposto não é apurada em valor fixo, na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/1968. [...] (sem grifos no original)

A presunção no caso de ISSQN cobrado sobre o preço do serviço é, inclusive, no sentido de que o tomador do serviço está suportando o ônus, como bem explicado na Apelação Cível n. 2009.034750-3, de São Francisco do Sul Relator: Des. Newton Trisotto – TJSC, que abaixo se reproduz, em parte:

Em se tratando de imposto indireto, tem aplicação, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete da Súmula 71 do STF, atualmente Súmula 546, do teor seguinte: 'Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo. Não há como fugir da evidência. O ISS, na espécie, é tributo indireto que grava o valor do serviço e é naturalmente repassado ao tomador do serviço, contribuinte de fato. A presunção existente no art. 166, para o ISS, admite prova em contrário, esta a cargo do contribuinte de direito, que, pela escritura contábil, poderia afastar a presunção em seu desfavor'. Nesse sentido decidiu a Câmara ao julgar recurso interposto de sentença proferida na actio ajuizada contra o Município de Criciúma:

1. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei n. 406/68, na redação dada pela Lei Complementar n. 56/87 (RE n. 116.121, Min. Octávio Gallotti). 2. 'A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a

recebê-la (art. 166, CTN)' (REsp n. 783/SP, Min. Cesar Asfor Rocha)' (AC n.º 2003.019414-2, Des. Luiz César Medeiros).

No caso dos serviços cartorários, como vem determinando o próprio STJ, o ISSQN tem como base de cálculo os **emolumentos**, que **consustanciam o preço do serviço**. Logo, trata-se de tributo **indireto**, que permite o repasse do encargo ao tomador do serviço.

A Lei Federal nº 10.169/2000, que estabelece normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, determina, em seus arts. 1º e 2º, o seguinte:

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.

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:

I – os valores dos emolumentos constarão de tabelas e serão expressos em moeda corrente do País;

II – os atos comuns aos vários tipos de serviços notariais e de registro serão remunerados por emolumentos específicos, fixados para cada espécie de ato;

III – os atos específicos de cada serviço serão classificados em:

a) atos relativos a situações jurídicas, sem conteúdo financeiro, cujos emolumentos atenderão às peculiaridades socioeconômicas de cada região;

b) atos relativos a situações jurídicas, com conteúdo financeiro, cujos emolumentos serão fixados mediante a observância de faixas que estabeleçam valores mínimos e máximos, nas quais enquadrar-se-á o valor constante do documento apresentado aos serviços notariais e de registro.

Parágrafo único. Nos casos em que, por força de lei, devam ser utilizados valores decorrentes de avaliação judicial ou fiscal, estes serão os valores considerados para os fins do disposto na alínea *b* do inciso III deste artigo. (sem grifos no original)

Os emolumentos foram fixados por lei estadual considerando a realidade então existente, que não contemplava a incidência do ISSQN. Sendo assim, e passando a incidir o ISSQN, se não houver o repasse ao usuário dos serviços, não mais haverá observância do disposto no art. 1º, da Lei Federal 10.169/2000. **Ainda mais grave: os emolumentos líquidos que caberão ao Notário e Registrador, que está sujeito à mesma tabela, em um mesmo Estado, variarão conforme o município onde o notário ou registrador prestar os seus serviços, o que é inadmissível.** Os emolumentos, por serem taxas estaduais, devem corresponder ao efetivo custo e adequada remuneração naquele Estado da federação. O ISSQN, que pode chegar a 5%

(cinco por cento) dos emolumentos brutos, desequilibra qualquer gestão financeira. Assim, não é apenas cabível, mas, na verdade, **indispensável o repasse aos usuários do serviço dos valores referentes ao ISSQN.**

Por fim, a doutrina também reconhece que, em regra, o ISS é imposto indireto, pois cobrado do tomador dos serviços, ou seja, do contribuinte de fato (Leandro Paulsen, Direito tributário, Livraria do Advogado, 2001, p. 808; Lúaudio Camargo Fabretti, Código tributário nacional comentado, Saraiva, 1998, p. 146; Carlos Dalmiro da Silva Soares, Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISQN), em Jus Navigandi).

No Estado de São Paulo, a Lei Estadual nº 15.600, de 2014, permitiu o repasse ao usuário dos serviços do ISSQN, nos termos seguintes:

Lei 15600/14 | Lei nº 15.600, de 11 de dezembro de 2014 de São Paulo

Acrescenta parágrafo único ao artigo 19 da Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002, que dispõe sobre os emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

O PRESIDENTE DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA:

Faço saber que a Assembleia Legislativa decreta e eu promulgo, nos termos do artigo 28, § 8º, da Constituição do Estado, a seguinte lei:

Artigo 1º - O artigo 19 da Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

"Artigo 19 - (...).

Parágrafo único - São considerados emolumentos, e compõe o custo total dos serviços notariais e de registro, além das parcelas previstas neste artigo, a parcela dos valores tributários incidentes, instituídos pela lei do município da sede da serventia, por força de Lei Complementar Federal ou Estadual." (NR)

Artigo 2º - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, aos 11 de dezembro de 2014.

a) SAMUEL MOREIRA - Presidente Publicada na Secretaria da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo,

a) Rodrigo del Nero - Secretário Geral Parlamentar Publicado em : D.O.L. de 12/12/14 - pág. 07 (sem grifos no original)

Também em Minas Gerais a Lei Estadual nº 22.796/2017 estabeleceu:

Art. 89 – Os valores dos emolumentos e da Taxa de Fiscalização Judiciária demonstrados nas tabelas constantes no Anexo da Lei nº 15.424, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 20.379, de 13 de agosto de 2012, são expressos em moeda corrente do País e correspondem aos valores do exercício de 2012 atualizados anualmente pela variação da Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais – Ufemg –, por meio de portaria da Corregedoria-Geral de Justiça.

Parágrafo único – O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN –, instituído por legislação municipal da sede da serventia, compõe o custo dos serviços notariais e de registro, devendo ser acrescido aos valores fixados nas tabelas constantes no Anexo da Lei nº 15.424, de 2004. (sem grifos no original)

Portanto, nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, já está solucionada a questão do repasse, devendo ser, obrigatoriamente, repassado ao usuário o ISSQN, pois ele compõe o custo do serviço por força de lei. Ocorre que é preciso dar tratamento uniforme em todo o Brasil ao ISSQN que, como acima demonstrado, **é imposto indireto, por natureza**, razão pela qual bastaria um regramento da Corregedoria Nacional de Justiça - CNJ sobre o tema, autorizando de forma expressa, independente de lei estadual ou municipal, o repasse do ISSQN ao tomador dos serviços. De fato, se o ISSQN já foi reconhecido como um tributo indireto, não há necessidade de aguardar um trâmite legislativo em cada Estado da Federação. **Importante esclarecer que, apesar desse entendimento, o CNJ manifestou-se no sentido de ser necessária lei estadual ou municipal para o repasse do imposto ao usuário dos serviços, conforme decisão que abaixo se reproduz:**

Autos: PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS - 0002715-83.2016.2.00.0000 - requerente: EVA TENORIO DE BRITO PAPALEO Requerido: CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ – DECISÃO: Trata-se de pedido de providências formulado por Eva Tenório de Brito Papaléo em desfavor do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Em síntese a requerente pleiteia que seja publicado pela corregedoria nacional provimento regulamentando o pagamento de ISSQN incidente sobre os serviços prestados pelas serventias extrajudiciais, de forma a que o valor recolhido pelos cartórios seja repassado ao usuário do serviço. [...] É o relatório. Decido.

Como se sabe, após o julgamento da ADI nº. 3.089-2/DF ficou pacificada a questão relativa à incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a atividade notarial e registral. No entanto, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal não definiu qual seria a base de cálculo do ISSQN. Em razão disso, os titulares dos serviços notariais e de registro buscaram discutir esse aspecto da cobrança. Em relação ao tema, a posição do STJ firmou-se no sentido de que os notários e registradores devem pagar o ISSQN considerando como base de cálculo o preço do serviço e considerando a diferença das alíquotas nas diversas legislações municipais, de forma que a exação assume feição de tributo indireto, sendo passível de transferência do ônus financeiro dele decorrente ao contribuinte de fato, no caso, o usuário do serviço.

Tal solução, entretanto, não se coaduna com o disposto na Lei n. 10.169/2000 que, ao estipular as regras gerais para os Estados e o Distrito Federal fixarem o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, dispôs em seu artigo 3º, inciso III expressa vedação de cobrança de quaisquer outras quantias não expressamente previstas nas tabelas de emolumentos. **Assim - muito embora os tributos decorrentes da prestação de qualquer serviço sejam considerados custos de tais serviços e, portanto, repassados ao tomador – especificamente no que se refere aos serviços notariais e de registro, há de se considerar que são todos tabelados por leis estaduais que em sua maioria não preveem a inclusão do valor do ISSQN a ser recolhido pelos responsáveis por serventias extrajudiciais. Ou seja, os titulares dos serviços de notas e de registro não podem repassar esse custo aos usuários a menos que, para tanto, haja expressa previsão na**

lei estadual que fixa o valor dos emolumentos a serem percebidos em razão da prestação dos serviços cartorários. Foi o que ocorreu, por exemplo, nos Estados de São Paulo e Tocantins, consoante informações encaminhadas pelos Tribunais de Justiça daqueles Estados (Id 2147484 – CGJ-TJ/SP; e Id 2147696 – CGJ-TJ/TO).

Outra possibilidade seria a disposição, em lei municipal, no sentido de que a carga econômica decorrente da incidência do tributo em referência seja repassada aos usuários dos serviços.

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 80, de 21/06/2011, do Município de Curitiba: “Art. 13 B Os tabeliães e escrivães deverão destacar em documento fiscal o imposto devido sobre as receitas dos serviços prestados. Parágrafo único. O valor do imposto destacado na forma do caput não integra o preço do serviço”. Tal solução também foi adotada pelo Município de Porto Alegre, que promoveu a alteração da Lei Complementar n. 7/1973, in verbis: “Art. 56. Os tabeliães e escrivães deverão destacar, na respectiva nota de emolumentos dos serviços prestados, o valor relativo ao imposto, calculado sobre o total de emolumentos e acrescido destes. Parágrafo único. O valor do imposto destacado na forma do “caput” não integra o preço do serviço”. Tal procedimento, adotado pelos municípios de Curitiba e Porto Alegre, consiste no chamado “ISS por fora”, só sendo possível quando expressamente autorizado na lei municipal, **Ressalte-se que, mesmo nesse caso, os titulares de cartórios continuam sendo os sujeitos passivos da obrigação tributária, podendo, porém, cobrar o imposto a ser recolhido diretamente dos tomadores do serviços.** Seja como for, o acolhimento da pretensão deduzida no presente pedido de providências somente poderia ser satisfeita através da atividade legislativa, seja do ente com competência para regulamentar o percebimento de emolumentos pelos titulares de serventias extrajudiciais, seja pelo ente municipal instituidor do imposto sobre serviços. Diante do exposto, sendo impossível a fixação pelo Conselho Nacional de Justiça, por resolução ou por provimento, de regulamento do pagamento de ISSQN, JULGO IMPROCEDENTE o presente pedido de providências. Cientifique-se as Corregedorias de Justiça dos Estados e do Distrito Federal dos termos da presente decisão. Após o decurso do prazo recursal, archive-se. Intime-se. Cumpra-se. Brasília, 20 de abril de 2017.
Ministro João Otávio de Noronha - Corregedor Nacional de Justiça (sem grifos no original)

8- HAVENDO LEI, EXISTE A OBRIGATORIEDADE DE REPASSE DO ISSQN AOS USUÁRIOS DOS SERVIÇOS

Existindo lei estadual ou municipal prevendo que o ISSQN compõe o preço do serviço, não é possível que o notário ou registrador deixe de repassar ao usuário do serviço o referido imposto, pois deixar de repassar configuraria dar desconto para o usuário, o que é vedado por lei. De fato, a Lei nº 8.935/94, estabelece, em seu art. 30, VIII, dentre os deveres dos notários e dos oficiais de registro, a obrigação de observar os emolumentos fixados para a prática dos atos do seu ofício.

Em Minas Gerais, o Conselho da Magistratura já decidiu que configura concorrência desleal o ato de conceder descontos não previstos em lei⁴:

RECURSO ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. PRAZO PARA CONCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. CONCESSÃO DE DESCONTO SOBRE EMOLUMENTOS. COMPROVAÇÃO. REINCIDÊNCIA. PENA DE MULTA.

O prazo para conclusão do processo administrativo disciplinar não é prescricional e o seu descumprimento só gera nulidade se provocar prejuízos ao servidor processado.

*A concessão irregular de descontos sobre os emolumentos cobrados por Tabeliã do Cartório de Registro Civil configura **concorrência desleal** que infringe o disposto no art. 16 da Lei Estadual n.º 15.424 de 30/12/2004 e arts. 30 e 31 da Lei Federal n.º 8.935 de 18/11/1994, tratando-se de infração disciplinar que sujeita o notário às penalidades legais.*

Sendo a Tabeliã reincidente na prática de infração disciplinar, cabível a aplicação da pena de multa.

Recurso conhecido mas não provido.”

Processo Administrativo nº 0920338-11.2015.8.13.0000 – Conselho da Magistratura - Relatora: Des. Albergaria Costa – Data de julgamento: 04/04/2016, Data de publicação da súmula: 15/04/2016.

9- CONCLUSÃO

Examinando todo o exposto, é possível concluir que:

1- o ISSQN **é devido por notários e registradores**, conforme já determinado pelo STF na ADI nº 3089.

2- a base de cálculo do ISSQN **não deve ser o preço do serviço**: deve ser aplicado o §1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68, que trata da prestação dos serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, de modo que o imposto deve ser 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, **tese, no entanto, que não vem sendo acolhida pelo STJ.**

3- Se o Município adotar como base de cálculo **o preço do serviço**, existe a opção da discussão judicial, sendo recomendável que o notário ou o registrador tome uma das seguintes providências enquanto discute judicialmente: a) pague

⁴ Nesse sentido a posição do Dr. Felipe de Mendonça Pereira Cunha, advogado do RECIVIL, em palestra ministrada na I Conferência das Entidades Representativas de Notários e Registradores de Minas Gerais, em março de 2018.

o imposto para depois, se vencedor na ação, solicitar restituição ou compensação (o pagamento é dedutível para fins de cálculo do imposto de renda); b) fazer o depósito judicial do montante integral (que não é dedutível para fins de imposto de renda), que será levantado pelo depositante se vier a ser vencedor na demanda. O pagamento ou depósito judicial integral evitam multas e juros, bem como a execução fiscal.

4- Há **outras questões que também podem ser discutidas perante o Município**, sendo verificado pelo notário ou registrador: a) se há lei específica do município criando imposto; b) se o valor não está sendo cobrando incorretamente.

5- Se a lei municipal incluir na base de cálculo do ISSQN o valor relativo à **compensação pela prática de atos gratuitos, ela pode ser objeto de questionamento**, seja por se tratar de ato gratuito, não havendo preço do serviço, seja por se tratar de verba indenizatória, o que já foi reconhecido pelo TJSP.

6- As obrigações acessórias constantes de lei municipal **devem ser observadas por notários e registradores, mas, se ferirem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da não onerosidade excessiva, devem ser objeto de discussão judicial**. Uma alternativa para evitar a necessidade de expedição de nota fiscal é o recolhimento do tributo **em regime especial**, o que deve ser pleiteado administrativamente junto ao Município.

7- **Não há sucessão tributária** entre o antigo e o novo titular.

8- O ISSQN é um imposto **por natureza indireto**, admitindo o repasse ao usuário dos serviços, independentemente de lei, mas o CNJ, no PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS - 0002715-83.2016.2.00.0000, entendeu ser necessária lei estadual ou municipal para possibilitar o repasse do ISSQN ao usuário dos serviços.

9- Havendo lei estadual ou municipal que preveja o repasse ao usuário dos serviços, **o referido repasse é obrigatório**, sob pena de ser configurado desconto, o que é vedado por lei.

Conclui-se, por fim, que o ISSQN é hoje um dos maiores problemas existentes para notários e registradores e que não deve ser desconsiderado, sob pena das atividades desses profissionais se tornarem inviáveis e de seus bens particulares serem atingidos. No entanto, há um único aspecto positivo desse problema: ao tratar de forma idêntica notários e registradores de todas as especialidades, cria a necessidade do encontro, do debate e poderá gerar a união de todos em torno de um objetivo comum, qual seja, a sobrevivência e a dignidade do exercício da função notarial e de registro.

10 BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei; 3ª ed, São Paulo: Dialética, 2009, pág. 402.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 406*, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

BRASIL. *Lei Federal n. 7.713*, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, p. 25283, 23 dez. 1988b.

BRASIL. *Lei Federal n. 8.935*, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. Diário Oficial da União, Brasília, p. 17500, 21 nov. 1994.

BRASIL. Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1. REGIÃO. REOMS 2006.34.00.006526-1/DF; REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. e-DJF1, 12/12/2008, p.182.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 443467/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Castro Filho, julgado em 05/05/2005.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL n. 1.561.117 - PR (2015/0257298-6) – Data de publicação: 10/10/2017 - Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n. 3089/DF. Min. Rel. Carlos Britto, julgado em 13.02.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 23 mai. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas: direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1063, 30 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto.asp?id=688>>. Acesso em: 23 maio 2010.

MINAS GERAIS. *Lei Estadual n. 15.424*, de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a fixação, a contagem, a cobrança e o pagamento de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, o recolhimento da Taxa de Fiscalização Judiciária e a compensação dos atos

sujeitos à gratuidade estabelecida em lei federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em: 24 mai. 2010.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº 1.0701.09.276262-7/001(1) – julgado em 02/02/2010 – publicado em 10/03/2010 - Relator Des. Carreira Machado. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=701&ano=9&txt_processo=276262&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=ISSQN e serviços notariais e de registro&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>>. Acesso em: 23 mai. 10.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA - Processo nº 1.0704.09.134225-0/001(1) – julgado em 23/02/2010 – publicado em 12/03/2010 - Relator Des. Belizário de Lacerda. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=704&ano=9&txt_processo=134225&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>>. Acesso em: 23 mai. 10.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA - Processo nº 1.0105.09.320334-4/001(1) – julgado em 22/04/2010 – publicado em 05/05/2010 - Relator Des. Silas Vieira. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/juris_resultado.jsp?numeroCNJ=&dvCNJ=&anoCNJ=&origemCNJ=&tipoTribunal=1&comrCodigo=0105&ano=09&txt_processo=320334&dv=4&complemento=001&acordaoEmenta=acordao&palavrasConsulta=&tipoFiltro=and&orderByData=0&relator=&dataInicial=&dataFinal=23%2F05%2F2010&resultPagina=10&dataAcordaoInicial=&dataAcordaoFinal=&captcha_text=25451&pesquisar=Pesquisar>>. Acesso em: 23 mai. 10.

MINAS GERAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA - Processo Administrativo nº 0920338-11.2015.8.13.0000 – Conselho da Magistratura - Relatora: Des. Albergaria Costa – Data de julgamento: 04/04/2016, Data de publicação da súmula: 15/04/2016.

MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 22.796/2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 1.

RIO DE JANEIRO. Decisão da Corregedoria Geral de Justiça. Diário da Justiça Eletrônico do Estado do Rio de Janeiro, 19 março 2009.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº: 899.835.5/0-00 – Relatora Des. Beatriz Braga – antecipação de tutela deferida conforme publicação em 17 jun. 2009 e agravo de instrumento provido – publicação em 24.03.2010. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Processo nº: 6569345000 – Rel. Des. Daniella Carla Russo Greco de Lemos, julgado em 07.08.2008, publicado em 12.08.2008. Disponível em: <<http://esaj.tj.sp.gov.br/cpo/sg/show.do>>. Acesso em: 23 mai. 10.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 14a Câmara de Direito Público. Processo nº: 0035595-98.2011.8.26.0576, da Comarca de São José do Rio Preto; Rel. Des. Rodolfo César Milano; v.u j. 10/04/2014.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 14a Câmara de Direito Público. Processo nº: 0002650-50.2011.8.26.0223, da Comarca de Guarujá, Rel. Des. Rodolfo César Milano, v.u j. 12/12/2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Instrução normativa SRF n. 15*, de 6 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 26 mai. 2009.

SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: