

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS
RTrib

ANO 21 • 109 • MARÇO-ABRIL • 2013

COORDENAÇÃO:
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

PUBLICAÇÃO OFICIAL



Academia Brasileira
de Direito Tributário

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR REGISTRADORES PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS ESTÃO SUJEITOS AO RECOLHIMENTO DO ISSQN POR MEIO DE VALORES FIXOS

1

sem levar em consideração
a efetiva remuneração percebida
na prestação dos serviços
(art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968)

CLÁUDIO TESSARI

Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUC-RS. Advogado Tributarista.

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Civil

RESUMO: Muito embora o STF tenha sepultado a pretensão dos registradores públicos, cartorários e notariais, de ver afastada a incidência do ISSQN sobre os serviços por eles prestados, não se pode admitir, como pretendem alguns municípios, que o valor do imposto seja calculado com base no preço dos serviços prestados.

PALAVRAS-CHAVE: Serviços de registros públicos - Cartorários e notariais - ISSQN - Base de cálculo - Impossibilidade de se utilizar o preço dos serviços - Dec.-lei 406/1968, art. 9.º, § 1.º.

ABSTRACT: Although the Supreme Court has buried the pretense of public registers, cartographic and notary, away to see the ISS tax on the services they provide, can not be allowed, as some municipalities, the tax amount is calculated based on price of services rendered.

KEYWORDS: Services to public records - Cartographic and notarized - ISSQN - Basis - Inability to use the service prices - Decree-law 406/1968, art. 9.º, § 1.º.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Quando a prestação dos serviços for realizada de forma pessoal, pelo próprio contribuinte, que assume a responsabilidade pessoal pela atividade fim, o valor do imposto (ISSQN) é fixo, não sendo possível utilizar o preço do serviço como base de cálculo – 3. O fato gerador do ISSQN dos serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais – 4. A base de cálculo do ISSQN dos serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais – 5. Para o exercício da profissão de registrador público, cartorário e notarial, é necessário um grau de conhecimento intelectual pessoal e específico, assim como ocorre com médicos, advogados, engenheiros e com os demais profissionais liberais, que se sujeitam ao recolhimento do ISSQN conforme o art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968, ou seja, por meio de valores fixos, sem levar em consideração a efetiva remuneração percebida – 6. A análise dos votos proferidos pelos Ministros Carlos Ayres Britto e Marco Aurélio Mello no julgamento da ADIn 3.089-2/DF – 7. Recente jurisprudência do STJ – 8. Conclusões – 9. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

O E. STF, em sua composição plenária, por votação majoritária, entendeu por bem “julgar improcedente a ação direta” de inconstitucionalidade movida pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg/BR (ADIn 3.089-2/DF), no bojo da qual se questionava se “as pessoas que exercem atividade notarial são, ou não, imunes a tributação pelo ISSQN”, através de decisão que restou assim ementada:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributário. Itens 21 e 21.1. da lista anexa à LC 116/2003. Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartórios e notariais. constitucionalidade.

Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à LC 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Alegada violação dos arts. 145, III, 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, IV, *a* e §§ 2.º e 3.º 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, § 3.º, 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 executam, 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."

Dessa forma, por força das disposições do art. 102, § 2.º, da CF/1988, a referida decisão possui eficácia *erga omnes*, e deverá, daqui para a frente, influenciar (vincular) todos os demais julgamentos que tratarem dessa matéria.

Assim sendo, resta decidido que os registradores públicos, cartorários e notariais, no efetivo exercício de suas atividades delegadas, praticam, sim, fato gerador de ISSQN.

Contudo, no que concerne à base de cálculo do ISSQN, a maioria dos Municípios estabelece que o preço dos serviços prestados pelos registradores públicos, cartorários e notariais é que deverá ser utilizado como base de cálculo de tal tributo.

2. QUANDO A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS FOR REALIZADA DE FORMA PESSOAL, PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE, QUE ASSUME A RESPONSABILIDADE PESSOAL PELA ATIVIDADE FIM, O VALOR DO IMPOSTO (ISSQN) É FIXO, NÃO SENDO POSSÍVEL UTILIZAR O PREÇO DO SERVIÇO COMO BASE DE CÁLCULO

Com efeito, o Imposto Sobre Serviços, de competência dos Municípios, é atualmente regulado pela LC 116/2003. Essa lei revogou diversos dispositivos referentes à legislação tributária do ISS, mantendo, no entanto, a vigência do § 1.º do art. 9.º do Dec.-lei 406/1968.

A referida disposição legal possibilita que os profissionais liberais e autônomos recolham o ISS a partir de um valor fixo quando prestem serviços sob a forma de trabalho pessoal, sem ajuda de empregado com a mesma qualificação, não fazendo restrição quanto ao tipo de serviço, *in verbis*:

"Art. 9.º (...)

§ 1.º 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 per-

tinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

O dispositivo legal acima transcrito traz verdadeira exceção à regra geral, que define a base de cálculo do ISSQN como o preço do serviço. Assim, quando a prestação dos serviços for realizada de forma pessoal, pelo próprio contribuinte, que assume a responsabilidade pessoal pela atividade fim, o valor do imposto (ISSQN) é fixo, não sendo possível utilizar o preço do serviço como base de cálculo. Estão submetidos ao regime de recolhimento do imposto sobre valor fixo os profissionais liberais (advogados, médicos etc.), autônomos, entre outros.

É importante destacar, nesse ponto, que o Dec.-lei 406/1968 e a LC 116/2003, como normas gerais de direito tributário, são, atualmente, os instrumentos normativos que regulam o ISSQN. Sendo assim, para fins de instituição e cobrança do ISSQN, a legislação de qualquer Município deve guardar estreita relação com os dispositivos contidos no Dec.-lei 406/1968 e na LC 116/2003.

Passamos, portanto, à análise dos dispositivos contidos no Dec.-lei 406/1968 e na Lei LC 116/2003 para fins de delimitar a forma de apuração do ISSQN aplicável aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

O Dec.-lei 406, de 31.12.1968, foi o instrumento normativo que estabeleceu, de maneira integral, as normas gerais de direito tributário relativas ao ISSQN até a entrada em vigor da LC 116/2003, que passou a ser o principal instrumento normativo a estabelecer as normas gerais de direito tributário a serem seguidas pelos Municípios para fins de instituição e cobrança do ISSQN.

Contudo, como veremos adiante, a LC 116/2003 revogou apenas parcialmente o Dec.-lei 406/1968, razão pela qual as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao ISSQN estão previstas, atualmente, na conjugação desses dois instrumentos normativos.

3. O FATO GERADOR DO ISSQN DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR REGISTRADORES PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS

A LC 116/2003 prevê, em seu art. 1.º, que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de sua lista anexa. Confira-se:

“Art. 1.º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Por sua vez, o item 21.01 da lista de serviços anexa à referida Lei Complementar prevê a incidência do imposto municipal sobre os serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais, nos seguintes termos:

“21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.”

Da análise conjugada do art. 1.º e do item 21.01 da lista de serviços anexa LC 116/2003, conclui-se que os Municípios estão autorizados a instituir e a cobrar o ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais inclusive, agora com respaldo na referida decisão do STF (ADIn 3.089-2/DF).

Contudo, tendo em vista que a lista anexa ao Dec.-lei 406/1968 não previa a incidência do imposto municipal sobre os serviços ora tratados, só passou a ser possível a cobrança do ISSQN a partir do exercício seguinte ao da publicação da lei ordinária municipal que a tenha instituído (na maioria dos Municípios, a partir de 2004), em decorrência dos princípios constitucionais da legalidade (art. 150, I, da CF/1988) e da anterioridade (art. 150, III, b, da CF/1988).

4. A BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DOS SERVIÇOS POR REGISTRADORES PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS

Assim como ocorre com o fato gerador, cabe à Lei Complementar, como norma geral de direito tributário, definir a base de cálculo para fins de incidência do ISSQN.

A base de cálculo do ISSQN encontra-se regulada, atualmente, pela conjugação das disposições contidas no art. 7.º da LC 116/2003 e no art. 9.º, §§ 1.º e 3.º, do Dec.-lei 406/1968.

Verifica-se, assim, que o art. 9.º consiste no único artigo significativo do Dec.-lei 406/1968 que não foi revogado pela LC 116/2003 e, portanto, permanece em vigor para fins de definição da base de cálculo do ISSQN.

Tratando especificamente da base de cálculo, a LC 116/2003 prevê, em seu art. 7.º, como regra geral, que o preço do serviço deve ser utilizado como base de cálculo para fins de apuração do ISSQN, conforme se pode observar:

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

No entanto, existem exceções à regra geral prevista no art. 7.º da LC 116/2003, dentre as quais, se encontra justamente o disposto no art. 9.º, §§ 1.º e 3.º, do Dec.-lei 406/1968, o qual prevê que o ISSQN deve ter base de cálculo distinta para os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, assim como para os serviços prestados por sociedades uniprofissionais:

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

§ 1.º 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 per-

tinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

Conforme se observa, os preceitos contidos no art. 9.º do Dec.-lei 406/1968 estabelecem uma diferenciação de carga tributária para os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal, na qual se considera como base de cálculo um valor determinado, independente do preço praticado por tais contribuintes para a prestação do serviço.

Portanto, o tratamento previsto pelo art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968 deverá ser aplicado nas hipóteses em que haja um trabalho pessoal do próprio contribuinte, isto é, nas ocasiões em que se exija um grau elevado e específico de conhecimento por parte deste e em que haja a responsabilização pessoal pelo serviço prestado.

A distinção de tratamento relativa à base de cálculo do ISSQN estipulada para os contribuintes que prestam serviços na forma de trabalho pessoal (valor fixo) em relação àqueles que prestam serviços de forma empresarial (preço do serviço) foi o meio encontrado pelo legislador para, justamente, garantir a aplicação do princípio da igualdade tributária (art. 150, II, da CF/1988). A razão disso está no fato de que, naturalmente, os contribuintes que prestam serviços em caráter pessoal, de nível intelectual específico e com responsabilidade pessoal não se encontram na mesma situação que aqueles contribuintes que prestam serviços em atividade eminentemente empresarial, fundada basicamente no capital.

Entendemos que se harmoniza perfeitamente com a Constituição Federal o benefício da tributação fixa anual determinada nos §§ 1.º e 3.º do art. 9.º do Dec.-lei 406/1968, sem ferir o princípio da isonomia, uma vez que beneficia os profissionais que prestam serviços de caráter pessoal. Trata-se, na verdade, não de uma distinção de classes, mas da natureza da prestação do serviço que envolve a pessoalidade, ou seja, o profissional que assume pessoalmente a responsabilidade pela prestação do serviço.

O STF, por diversas vezes instado a se manifestar sobre a constitucionalidade do tratamento distinto conferido pelo art. 9.º, §§ 1.º e 3.º, do referido Decreto-lei aos prestadores de serviços pessoais, adotou entendimento no sentido de que esses dispositivos são constitucionais, pois visam justamente a conferir tratamento desigual entre pessoas desiguais, respeitando, portanto, o princípio da igualdade tributária.

Diante do exposto, conclui-se que, por força do disposto no art. 7.º da LC 116/2003 e do art. 9.º, §§ 1.º e 3.º, do Dec.-lei 406/1968, nas hipóteses em que os serviços forem prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a base de cálculo do ISSQN deverá ser fixa, sem que se leve em consideração a importância paga a título de remuneração.

5. PARA O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO DE REGISTRADOR PÚBLICO, CARTORÁRIO E NOTARIAL É NECESSÁRIO UM GRAU DE CONHECIMENTO INTELECTUAL PESSOAL E ESPECÍFICO, ASSIM COMO OCORRE COM MÉDICOS, ADVOGADOS, ENGENHEIROS E OS DEMAIS PROFISSIONAIS LIBERAIS, QUE SE SUJEITAM AO RECOLHIMENTO DO ISSQN CONFORME O ART. 9.º, § 1.º, DO DEC.-LEI 406/1968, OU SEJA, POR MEIO DE VALORES FIXOS, SEM LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A EFETIVA REMUNERAÇÃO PERCEBIDA

Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais encontram-se previstos no art. 236 da CF/1988:

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

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

(...).”

Atendendo ao disposto no § 1.º do art. 236 da CF/1988, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais encontram-se regulados pela Lei 8.935, de 18.11.1994.

A referida lei estabelece as principais características dos serviços prestados por registradores públicos, cartorários e notariais, as quais são essenciais para que seja possível definir se essa atividade encontra-se no campo da atividade empresarial – tributada pelo ISSQN conforme o art. 7.º da LC 116/2003 – ou no campo do trabalho pessoal – tributada pelo ISSQN conforme o art. 9.º do Dec.-lei 406/1968.

O art. 1.º da Lei 8.935/1994 define que “serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos”. Posteriormente, em seu art. 3.º, a referida lei define qual a natureza dos notários, tabeliães, oficiais de registro ou registradores, a qual se afigura imprescindível para que se possa definir a base de cálculo do ISSQN adequada para esses contribuintes. Observe-se o teor desse dispositivo:

“Art. 3.º 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.”

Em um primeiro momento, verifica-se que os notários, tabeliães e oficiais de registro são considerados profissionais do direito, ou seja, são equiparados

a advogados, juizes, promotor^{es}, delegados e demais profissionais da área, os quais necessitam graduar-se como Bacharel em Direito por instituição de ensino superior reconhecida pelo Ministério da Educação e Cultura para que seja possível exercerem seus cargos.

Sendo assim, os notários, tabeliães e oficiais de registro, assim como os advogados, exercem atividade para a qual se exige grau intelectual específico, o que, conforme demonstrado acima, é uma das características do trabalho pessoal previsto pelo art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968. Além disso, são profissionais dotados de fé pública, pelo que se evidencia ainda mais a natureza pessoal dos serviços por eles prestados, pois essa condição é conferida especificamente a esses profissionais.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, não resta dúvida que para o exercício da profissão de registrador público, notário e tabelião é necessário um grau de conhecimento intelectual pessoal e específico, assim como ocorre com médicos, advogados, engenheiros e os demais profissionais liberais, que se sujeitam ao recolhimento do ISSQN conforme o art. 9.º, § 1.º, do Dec.-lei 406/1968.

O STJ, aliás, já reconheceu que os tabelionatos e cartórios não detêm personalidade jurídica e, portanto, não podem ser responsabilizados por quaisquer danos causados em decorrência da má prestação dos serviços, sendo certo que essa responsabilidade recai diretamente sobre o tabelião ou notário, pessoa física, titular da serventia (REsp 545.613/MG).

A legislação do Imposto de Renda, da mesma forma, considera os oficiais de registros públicos, notários e tabeliães como pessoas físicas para fins de tributação, sujeitando seus rendimentos, considerados como decorrentes do trabalho não assalariado, ao pagamento do imposto conforme a tabela progressiva.

Considerem-se as disposições do art. 45 do Dec. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda):

“Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como (Lei 7.713, de 1988, art. 3.º, § 4.º):

(...)

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

Se, para fins de Imposto de Renda, os registradores públicos, notários e tabeliães, assim como os advogados e demais profissionais liberais, são tratados como pessoas físicas que prestam serviços pessoais, portanto, não empresariais, não há sentido em se adotar tratamento distinto quanto ao ISSQN para aquelas categorias, sob pena de infringência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

