

A incidência do ISSQN sobre serviços de registro público

A Lei Complementar n. 116 trouxe anexa uma nova lista, procurando deslindar algumas dúvidas acerca da base de incidência do *imposto sobre serviços de qualquer natureza*.

A lista anexa aponta como tributáveis, em seu item 21 e subitem 21.1., os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, o que tem gerado acirrada polêmica, ante a resistência dos Notários e respectivas associações, à cobrança do ISS sobre suas atividades. A matéria é objeto, inclusive, de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela ANOREG – Associação Nacional dos Notários e Registradores do Brasil junto ao STF.

Em resumo, os argumentos da ANOREG, e dos que pretendem qualificar genericamente a cobrança como inconstitucional, afirmam que os serviços são públicos, prestados sob regime de direito público e remunerados por taxa, o que os colocaria sob o manto da imunidade tributária recíproca, ainda que delegados pelo Estado-membro a particular.

Neste sentido foi o recente parecer do Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, na referida ADIN 3089-2/DF, pelo qual concordou com a tese ventilada pelos Notários, afirmando a inconstitucionalidade in genere dos itens 21 e 21.1 da lista em foco.

A matéria, porém, exige mais detida análise para que se possa chegar a alguma conclusão.

Em primeiro lugar, tanto os argumentos sustentados judicialmente pela ANOREG como pelo PGR padecem de um equívoco basilar, quando afirmam que os valores recebidos pelos Notários têm a natureza de taxa.

Não há dúvida de que os valores recolhidos aos cofres estaduais, sob a denominação de emolumentos ou custas, têm a natureza de taxa. Esta, inclusive, a reiterada orientação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Entretanto, esta remuneração (taxa) não é titularizada pelos notários, que têm direito apenas ao repasse dos valores pagos pelo público ao ente tributante. O que é remunerado por taxa são os serviços notariais e registrários prestados direta ou indiretamente pelo Estado-membro, já que esta é uma competência administrativa constitucional que se insere na esfera federativa estadual (1). Assim, titular do tributo é o Estado, e não os notários ou registradores (2).

Do contrário, estar-se-ia criando hipótese de delegação de competência tributária, o que é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 7º(3).

Este mesmo artigo do CTN admite, apenas, a hipótese de delegação da função arrecadatória do tributo, sendo isto exatamente o que ocorre no caso dos notários e tabeliães: estes apenas ARRECADAM em nome do Estado-membro as taxas devidas em razão do serviço público prestado.

Outro ponto a ser destacado, que se alinha às considerações acima, diz respeito à definição das funções

desempenhadas pelos notários e registradores.

Como assentado pelo STF, estes realizam, em favor do público em geral, parcelas da totalidade dos serviços públicos de registro, certificação, e similares, por força de delegação formal do Estado. São delegatários privados, que receberam apenas parte do serviço público de registro ou de certificação em geral. Outras funções, não delegadas ou indelegáveis, são realizadas pelo próprio Estado-membro, por meio de órgãos públicos integrantes do Poder Judiciário.

Cite-se, como exemplo das referidas funções não delegadas aos notários, a licitação e a compra de selos para aposição nos atos de certificação e registro; a realização de correições e ações de controle; serviços de direcionamento e definição de atribuições e limites territoriais dos respectivos serviços notariais.

Para isto, parcela dos emolumentos cobrados dos tomadores dos serviços notariais ou de registro são destinadas definitivamente ao custeio de atividades desempenhadas por tais órgãos públicos, como é o caso da taxa de 20% instituída em favor do Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro(4) e ainda, os valores recolhidos em favor das mútuas dos Magistrados e dos Promotores de Justiça, Caixas de Assistência(5) e similares.

Estes e outros recolhimentos vinculados aos atos cartorários, certificatórios ou registrares **não** são repassados ou retidos pelos notários ou tabeliães a título de ressarcimento ou remuneração, demonstrando que eles são apenas prestadores de parte do serviço público, constitucionalmente pertencente ao Estado-membro.

De qualquer modo, mesmo a parte das taxas (emolumentos e custas) que é retida no caixa pelos notários e registradores, ingressa (ou deveria ingressar), orçamentária e financeiramente, na contabilidade pública do Estado-membro (arts. 56 e 57 da Lei n. 4.320/64) (6), ainda que o repasse para os notários seja, no caso da retenção, meramente contábil.

Repita-se: as taxas pertencem, orçamentária, tributária e financeiramente, ao Estado-membro. Portanto, o que recebem os notários é uma parcela das taxas (emolumentos e custas) cobradas das pessoas que tomam os serviços em referência. Esta é a sua remuneração, que não se confunde com as taxas, decorrentes de relação jurídico-tributária constituída entre o Estado e o usuário do serviço público.

Falta definir, portanto, o caráter dessa remuneração a que fazem jus os notários, em razão dos serviços prestados na condição de delegatários de serviço público estatal. Antes, porém, importa fixar a natureza do agente delegatário.

A Constituição de 1988 determinou, no caput do art. 236, que: “Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”.

De acordo com a cediça jurisprudência do STF, os notários e registradores em geral, salvo exceções, se organizam e se estruturam sob regime de direito privado. Isto porque, uma vez no desempenho das atividades delegadas, passam a prestar serviços sob sua conta e risco econômico, amealhando lucros ou suportando eventuais prejuízos

Neste sentido, vale citar o seguinte acórdão da Corte Suprema:

Ementa:

CONSTITUCIONAL. INTERPRETAÇÃO DO ART. 236, PAR. 1., DA CF, E DA LEI 8.935, DE 18.11.1994, ARTS. 22, 28 E 37.

1. O NOVO SISTEMA NACIONAL DE SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRARIS IMPOSTO PELA LEI 8.935, DE 18.11.1994, COM BASE NO ART. 236, PAR. 1., DA CF, NÃO OUTORGOU PLENA AUTONOMIA AOS SERVIDORES DOS CHAMADOS OFÍCIOS EXTRAJUDICIAIS EM RELAÇÃO AO PODER JUDICIÁRIO, PELO QUE CONTINUAM SUBMETIDOS A AMPLA FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DOS SEUS SERVIÇOS PELO REFERIDO PODER.

(...)

3. O TEXTO DA CARTA MAIOR IMPÕE QUE OS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO SEJAM EXECUTADOS EM REGIME DE CARATER PRIVADO, POREM, POR DELEGAÇÃO DO PODER PUBLICO, SEM QUE TENHA IMPLICADO NA AMPLA TRANSFORMAÇÃO PRETENDIDA PELOS IMPETRANTES, ISTO E, DE TEREM SE TRANSMUDADOS EM SERVIÇOS PUBLICOS CONCEDIDOS PELA UNIÃO FEDERAL, A SEREM PRESTADOS POR AGENTES PURAMENTE PRIVADOS, SEM SUBORDINAÇÃO A CONTROLES DE FISCALIZAÇÃO E RESPONSABILIDADES PERANTE O PODER JUDICIÁRIO.

(...)

(ROMS 7730 / RS ; RECURSO ORDINARIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 1996/0061180-7; Fonte DJ DATA:27/10/1997 PG:54720 Relator Min. JOSÉ DELGADO; Data da Decisão 01/09/1997; Órgão Julgador T1 – PRIMEIRA TURMA)

Definindo com maior clareza a natureza do agente delegatário, e o seu caráter econômico privado na realização das atividades públicas que lhe foram delegadas, temos o seguinte aresto, oriundo do Tribunal de Justiça do Distrito Federal:

Ementa

(...)

I – AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO ESTÃO SOB A ÉGIDE DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR, DE MODO QUE, EM QUE PESE À CONDIÇÃO DE PRESTADOR DE SERVIÇO EXERCIDO EM CARÁTER PRIVADO, POR DELEGAÇÃO DO PODER PÚBLICO, CONFORME PREVISÃO DO ART. 236 DA CF, NÃO PODEM OS CARTÓRIOS SE FURTAR AO CUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS A DIREITO DO CONSUMIDOR. ADEMAIS, A RELAÇÃO DE SUBORDINAÇÃO DOS OFÍCIOS EXTRAJUDICIAIS À FISCALIZAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO NADA TEM A VER COM A RELAÇÃO DE MERCADO QUE MANTÊM ENQUANTO PRESTADORES DE SERVIÇOS

.(...)

Decisão

CONHECER DO RECURSO E A ELE NEGAR PROVIMENTO. UNÂNIME.

Classe do Processo : APELAÇÃO CÍVEL 20000110427153APC DF ; Registro do Acórdão Número : 157783; Data de Julgamento : 09/05/2002 ; Órgão Julgador : 3ª Turma Cível ; Relator : WELLINGTON MEDEIROS ; Publicação no DJU: 21/08/2002 Pág. : 87

(até 31/12/1993 na Seção 2, a partir de 01/01/1994 na Seção 3)

Portanto, não há dúvidas, o agente delegatário tem natureza privada na sua constituição, organização e funcionamento, contratando bens e pessoas e praticando atos particulares na administração do seu negócio, com vistas a bem desempenhar o serviço público que lhe foi cometido.

Dito isto, pode-se retornar à questão do caráter da remuneração obtida pelo notário.

Ora, já vimos que não se trata de taxa (tributo) o valor despendido pelo Estado-membro para remunerar os serviços prestados, sob regime de delegação, pelos notários e registradores.

A remuneração assegurada pela Fazenda Pública Estadual aos notários, variável em razão da quantidade de atos por eles praticados, tem claramente natureza de preço público legalmente fixado. Fala-se em fixação legal pois não há, propriamente, uma delegação contratual. O particular age, aqui, em colaboração com o Poder Público, por meio de um ato de investidura, que dá substância a uma espécie de delegação legalmente prevista.

No termo de nomeação (e de posse) fica implicitamente outorgada a função pública e, também, o direito de auferir lucro ou *superávit* com as atividades transferidas ao particular.

Originalmente, os “cartórios” eram conferidos aos particulares, nobres ou aristocratas, considerados homens bons, por meio de cartas régias ou oficiais – o que permaneceu entre nós, já no regime republicano, até a Constituição de 1988. A história recente do país confirma a natureza translativa do ato de outorga da função e de seus privilégios, que contemplavam a remuneração e o eventual lucro em favor do “titular do cartório”, o que foi mantido pela Constituição de 1988 e pela Lei Federal que rege tais atividades (Lei 8.935/94).

Logo, estamos diante de um preço público, já que não se trata de verbas estipendiais ou salariais.

O fato é que tal remuneração, na parte repassada pelo Estado ou diretamente detida no caixa pelos notários e registradores, revela-se de caráter contratual ou quase-contratual, podendo ser classificada como tarifa ou preço público. Jamais, porém, como taxa (tributo). Bem entendida, compreende-se que a taxa é a fonte de custeio desta remuneração, repassada financeira e orçamentariamente aos agentes delegatários como preço pago pelo Estado-membro na medida da parcela dos serviços públicos

prestados à população.

Sobre o tema, em aspecto equivalente, vale invocar a lapidar e única lição de Marçal Justen Filho, em sua obra *Teoria Geral das Concessões de Serviços Público*, *verbis*:

A peculiaridade não reside em que o serviço concedido continua a ser serviço público – o que é inquestionável. O ponto nodal reside em que o concessionário assume o serviço por conta e risco próprios (em aceção apontada adiante), estruturando-os segundo os postulados de direito privado.

O regime jurídico da prestação dos serviços públicos concedido continua a ser público. Mas o particular os exercita de acordo com regras privadas. Promove investimento às custas de seu patrimônio. Custeia as atividades necessárias. Tudo se faz para a obtenção de lucro.

A concessão do serviço público produz inovações no regime jurídico aplicável. Passa-se a considerar cabível o dado da lucratividade – o que é inconcebível na atividade administrativa desempenhada pelo Estado.

(...)

A concessão estrutura-se sobre pressuposto de uma modalidade de remuneração norteadas por princípios distintos dos que disciplinam a remuneração do serviço desempenhado pelo próprio estado.

Dessa forma, a parcela transferida do Estado aos agentes delegatários, no regime peculiar dos notários e registradores, é sempre de natureza contratual ou quase-contratual, caracterizando a onerosidade ínsita ao fato gerador do ISSQN e, quantitativamente, a base de cálculo deste imposto.

Anote-se, ainda, que os serviços são prestados, de fato, à população, mas, jurídica e formalmente, são devidos ao Poder delegante, que os obriga a desempenhá-los de maneira perene e sob estrita fiscalização(7).

Há, portanto, nítida manifestação econômica de riqueza por parte dos notários e registradores, configurando o fato gerador do ISSQN, nos moldes definidos no parágrafo 3o. do art. 1o. da Lei Complementar n. 116/03(8), ainda que o pagamento do preço ou tarifa não o seja pelo usuário final do serviço, mas pelo Estado-membro delegante.

A norma geral citada e a situação específica dos notários e registradores, por sua vez, encontra-se em perfeita sintonia com o texto constitucional vigente, inclusive com o § 3o do art 150, *verbis*:

§ 3º – As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Portanto, pode-se afirmar que não há qualquer inconstitucionalidade na previsão da Lei Complementar

n. 116 de 31 de julho de 2003, que prevê a incidência dos ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartorários ou notariais, quando estes são prestados por agentes delegatários de caráter privado.

Apenas quando forem prestados diretamente pelo Estado é que estaremos diante de hipótese típica de remuneração integral por taxa, sem qualquer intuito de lucro, pois a taxa tem caráter estritamente contraprestacional, não admitindo, ontologicamente, sobras ou superávits financeiros.

Já os agentes privados, uma vez sujeitos aos riscos do negócio, podem e devem obter lucros e superávits, visando a financiar no curto, médio e longo prazos as atividades públicas que lhes foram confiadas, as quais são geridas economicamente em caráter privado e particular.

Podem, inclusive, prestar serviços correlatos, tais como reprografia, datilografia, digitalização e outros, de modo a concorrerem melhor às despesas cartoriais.

Isto não os autoriza, entretanto, a buscar a proteção imunitária própria dos entes de direito público (imunidade tributária recíproca) ou de entidades outras, de caráter assistencial ou filantrópico.

Como ensina o mestre Ricardo Lobo Torres, em matéria de privilégios a presunção milita no sentido da odiosidade das diferenças⁽⁹⁾.

CONCLUSÃO

Do exposto pode-se concluir:

- 1) A taxa é tributo vinculado a relação jurídico-tributária entre o tomador dos serviços e o Poder Público Tributante (art. 80 do CTN);
- 2) Os emolumentos e custas devidos pelos serviços notariais são devidos e recolhidos em favor dos Estados-membros, uma vez que tais atividades ordenadoras (exercício do poder de polícia) são cometidas constitucionalmente a estas unidades da Federação (arts. 145 e 236 da CR88, art. 77 do CTN). Portanto, estas taxas pertencem financeira, orçamentária e tributariamente ao Estado, mas jamais aos notários;
- 3) Os valores repassados ou retidos no caixa pelos notários e registradores correspondem à parcela do valor total das taxas arrecadadas pelos serviços públicos titularizados pelo Estado, que compreendem outras atividades não delegadas ou indelegáveis, tais como a licitação e compra de selos para aposição nos atos de certificação, fiscalização e correição de atos cartorários, definição de limites territoriais e de regras de funcionamento; bem como a organização dos serviços em geral;
- 4) Os notários e registradores são delegatários privados, atuando internamente por meio de atos de gestão privada, visando ao melhor desempenho do serviço público que lhes foi cometido;

- 5) De fato, os notários prestam serviços à população, mas, juridicamente, devem tais prestações ao Estado, que lhe exige permanência e seguimento obrigatório das normas judiciárias pertinentes;
- 6) Esta prestação é remunerada pelo Estado-membro por meio de preço contratual ou, melhor, quase-contratual, pois o ato de delegação, por meio do qual se dá a investidura do agente privado nas funções delegadas a serem desempenhadas em colaboração com o Poder Público, transfere a ele também o direito de auferir tais recursos, que remuneram sua atividade;
- 7) Esta relação entre o Poder Público e o agente privado consagra, nitidamente, uma prestação de serviço, fato gerador do ISSQN, nos moldes previstos na Lei Complementar n. 116/03;
- 8) O valor do repasse financeiro em favor dos notários, isto é, da parcela das taxas arrecadadas pelo Estado mas destinadas aos mesmos, ainda que por critério meramente contábil, constitui o preço do serviço, base de cálculo do ISSQN.

Notas de Rodapé

1 – **Código Tributário Nacional** – Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

2 – Vale citar excerto da obra de Bernardo Ribeiro de Moraes: *“Uma das características essenciais da taxa, como tributo, é ser devida ao Estado, ou melhor, às pessoas jurídicas de Direito Público, constitucionalmente dotadas de competência tributária, que, por sua vez, vem a ser a parcela de poder fiscal atribuída pelo legislador constituinte a cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público constitucional”*. (Doutrina e Prática das Taxas. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 57).

3 – Art. 7º A **competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos**, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

4) Lei Estadual 3217/99

5) Leis nºs 489/81, 590/82 e 3761/02.

6) Lei 4.320/64 – **Art. 56**. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. **Art. 57**. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3 desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

7) O art. 236, § 3o. determina, inclusive, que não se admite a vacância da serventia notarial, o §1o

aponta expressamente a fiscalização judiciária dos serviços.

8) **LC 116/03** – Art. 1o. § 3o. O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

9) *“As discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discriminação desarrazoada, que implique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos seus direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF”. “As discriminações, sendo exceções à regra tributária geral, podem aparecer também como a face oculta ou negativa dos privilégios odiosos ou como omissão parcial da norma que concede o privilégio não-odioso. Na interpretação das desigualdades a presunção milita no sentido da odiosidade das diferenças”.* (Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1995, p. 259 e seguintes).

Date Created

18/03/2004