

Acórdão nº 18.737

Sessão do dia 23 de maio de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 26/06/2024

RECURSOS VOLUNTÁRIO E “EX OFFICIO” Nº 20.152

Recorrentes: 1º) FERNANDA DE FREITAS LEITÃO (FERNANDA LEITÃO GONÇALVES DIAS) – TITULAR DO 15º OFÍCIO DE NOTAS DA COMARCA DA CAPITAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
2º) COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Recorridos: 1º) COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS
2º) FERNANDA DE FREITAS LEITÃO (FERNANDA LEITÃO GONÇALVES DIAS) – TITULAR DO 15º OFÍCIO DE NOTAS DA COMARCA DA CAPITAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Relator: Conselheiro MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO

Representante da Fazenda: ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR

ISS – RECURSO DE OFÍCIO

É de manter-se a decisão da instância “a quo”, quando altera item de Auto de Infração com seu quadro auxiliar, visando à correta fixação da base de cálculo do imposto, com arrimo na legislação e nas provas disponíveis nos autos. Recurso de Ofício improvido. Decisão unânime.

ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Improcede a arguição de nulidade Auto de Infração, quando se constata a observância de todos os requisitos previstos no art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, e não restou comprovado nos autos qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do Contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

Acórdão nº 18.737

**ISS – SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS,
CARTORÁRIOS E NOTARIAIS – INCIDÊNCIA –
REGIME JURÍDICO DE APURAÇÃO**

O regime jurídico de apuração do ISS para os serviços previstos no subitem 21.01 da lista do art. 8º da Lei nº 691/1984 (com a redação da Lei nº 3.691/2003) é aquele onde a base de cálculo é o preço do serviço e a alíquota é a genérica (5%), de acordo com norma jurídica tributária construída a partir dos enunciados dos arts. 16 e 33, inciso I, da mesma lei, não sendo aplicável aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais a sistemática de recolhimento de ISS prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/1968.

**ISS – SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS,
CARTORÁRIOS E NOTARIAIS – DECRETOS
MUNICIPAIS Nºs 31.879/2010 E 31.935/2010 –
APRIMORAMENTO DE ASPECTOS DA
COBRANÇA – NÃO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO
CONSTITUCIONAL DA ESTRITA LEGALIDADE**

Os Decretos Municipais nºs 31.879/2010 e 31.935/2010 não violam o princípio constitucional da estrita legalidade, na medida em que as normas jurídicas gerais e abstratas, com todos os elementos necessários para a promoção da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, já se encontravam anteriormente inseridas no ordenamento por meio da Lei nº 691/1984 (CTM), com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003, tendo referidos Decretos apenas esclarecido o aspecto do direcionamento da cobrança e explicitado que, na base de cálculo, não se incluíam as parcelas dos emolumentos que, por lei, os delegatários devam repassar a terceiros. Entendimento consolidado no julgado do ARE 873.804/RJ (Rel. Min. Dias Toffoli).

Acórdão nº 18.737

**ISS – SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS,
CARTORÁRIOS E NOTARIAIS – BASE DE
CÁLCULO – RESSAG**

O RESSAG (verba que identifica a remuneração dos serviços prestados em caráter gratuito) cobrado pelos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, em conjunto com os emolumentos, compõem a base de cálculo do ISS quando da incidência do tributo com base nos serviços previstos no subitem 21.01 da lista do art. 8º da Lei nº 691/1984.

**ISS – ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS
MUNICIPAIS – HIGIDEZ E INAFSTABILIDADE**

Não se pode acolher pedido, ainda que versado subsidiariamente, em insurgência recursal que requeira substituição ou afastamento dos acréscimos moratórios previstos na legislação tributária carioca, pois esta goza de presunção de constitucionalidade de suas disposições normativas, por conta da previsão constitucional da competência tributária municipal (art. 30, inciso III, CRFB/1988).

Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 128/139, que passa a fazer parte integrante do presente.

Acórdão nº 18.737

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FERNANDA LEITÃO GONÇALVES DIAS¹, titular do 15º Ofício de Notas da Capital, contra a decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) que rejeitou alegação preliminar de nulidade do lançamento e, no Mérito, julgou apenas parcialmente procedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 302.592/2021, lavrado e cientificado em 08/07/2021 (v. fls. 2) e composto de dois itens, ambos relativos ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O primeiro item descreveu a ocorrência como falta de pagamento de ISS incidente a 5% sobre operações realizadas de janeiro de 2016 a março de 2016, concernentes a serviços de registros públicos, cartorários e notariais, previstos no item 21.01 do artigo 8º de Lei nº 691/1984. O lançamento informou ser “*referente aos serviços prestados pelas receitas Emolumentos e RESSAG² da Matriz e da Sucursal, calculado antes da promulgação do Provimento CGJ nº 12/2016*”. Aplicou-se a multa de 90% prevista no art. 51, I, 5, para casos de falta de pagamento de imposto apurado exclusivamente a partir de documentos contábeis, diretamente apresentados à fiscalização pelo sujeito passivo.

O segundo item descreveu a ocorrência como falta de pagamento de ISS incidente a 5% sobre operações realizadas de abril de 2016 a dezembro de 2017, concernentes a serviços de registros públicos, cartorários e notariais, previstos no item 21.01 do artigo 8º de Lei nº 691/1984. O lançamento informou ser “*referente aos serviços prestados pelas receitas Emolumentos e RESSAG da Matriz e da Sucursal, calculado após a promulgação do Provimento CGJ nº 12/2016*”. Aplicou-se a mesma multa que a do item 1, por se tratar do mesmo tipo de infração.

Ambos os itens consignaram que, sobre o valor do tributo corrigido monetariamente e o das multas lançadas, incidiriam acréscimos moratórios contados na forma da lei municipal aplicável. Acompanharam o Auto de Infração, dele fazendo parte para todos os fins conforme o art. 68, § 1º, do Decreto nº 14.602/1996, Quadros Demonstrativos Anexos, um para cada um dos dois itens, segregando mensalmente os valores da base de cálculo e do ISS devido.

Houve, ainda, Quadros Auxiliares, listando o valor dos ingressos mensais de quantias a título de emolumentos e a título de “RESSAGs”, segregando-os, apenas no caso do item 1, entre Matriz (Centro) e filial (Barra da Tijuca). Os Quadros Auxiliares evidenciam que, no caso do item 1, a base de cálculo a cada mês correspondeu à simples soma de ingressos de emolumentos e de “RESSAGs”. Já no caso do item 2, a base de cálculo foi obtida pela divisão da referida soma por 0,95. Ou seja, no item 1, o ISS incidiu “por fora”, ao passo que, no item 2, incidiu “por dentro”.

¹ Destaco que tanto o Auto de Infração como o julgamento da impugnação, o respectivo termo de ciência e a correspondência de ciência desse julgamento foram lavrados em nome de Fernanda Leitão Gonçalves Dias. Todavia, em suas petições de impugnação e Recurso Voluntário, bem como nas procurações apresentadas, a contribuinte se identifica como Fernanda Freitas Leitão, nome com que já figurou em outros Autos de Infração e Recursos que passaram por este E. Conselho.

² Conforme a própria contribuinte explicaria mais adiante, a abreviatura “RESSAG” corresponde aos “Ressarcimentos por Gratuitades”, pagos pelo Estado do RJ aos cartórios como contrapartida dos atos que estes tenham de praticar gratuitamente por força de lei.

Acórdão nº 18.737

O Auto de Infração foi acompanhado também por um relatório da fiscalização³ (fls. 09-13), segundo o qual os valores das receitas teriam sido apresentados pelo próprio cartório. O relatório assinalou que a rubrica “RESSAG” decorria da aplicação da Lei Estadual nº 6.370/2012 e constituía receita própria do contribuinte. O relatório pontuou também que, de acordo com o Provimento nº 12/2016 da CGJ (Corregedoria-Geral de Justiça), os cartórios, a partir de março de 2016, poderiam acrescentar aos valores dos emolumentos a parcela referente ao ISS. Assim, a fiscalização considerou que, a partir da competência de abril de 2016, o valor do ISS deveria compor a sua própria base de cálculo (razão da sua incidência “por dentro” no item 2 do Auto de Infração).

Em sua impugnação, a contribuinte sustentou preliminarmente que o lançamento seria nulo “*por cerceamento de defesa e não comprovação dos fatos geradores*”. Isso porque, alegadamente, não constaria dos autos “*qualquer documento que ateste a prova dos fatos geradores tributados*”. Isso teria, segundo a contribuinte, impossibilitado a confrontação dos valores apurados pela fiscalização com a realidade.

No Mérito, a impugnante sustentou que o lançamento teria violado os arts. 1º a 4º da Lei nº 3.720/2004, por não ter aplicado, à titular do cartório, a sistemática de apuração de base de cálculo neles prevista - isto é, aquela que vige para os profissionais autônomos, preconizada no art. 9º, §1º, do Decreto-Lei Federal nº 406/1968.

Argumentou que os arts. 21 e 22 da Lei Federal nº 8.935/1994 estabeleciam a responsabilidade pessoal dos notários e registradores pelo gerenciamento administrativo e financeiro de seus respectivos cartórios, bem como por danos causados a terceiros, ainda que ocasionados por prepostos. Invocou decisão do STJ no AgInt no REsp nº 1.561.117, segundo a qual os cartórios extrajudiciais são entes despersonalizados, não podendo, portanto, assumir polo passivo de obrigação de fazer.

Noutra vertente, alegou que, ainda que se considerasse como base de cálculo o preço do serviço, a fiscalização nela teria incluído valores de emolumentos isentos ou gratuitos por determinação legal (como nos casos de condição de pobreza do adquirente do serviço), bem como os dispensados por liberalidade do próprio titular do cartório, conforme permitido pelo art. 128 do Código de Normas da CGJ-RJ. Pontuou que tal artigo exigia apenas procedimentos especiais de registro e a manutenção do pagamento das verbas devidas a terceiros, decorrentes do valor tabelado dos emolumentos dispensados, tais como a contribuição ao Fundo Especial do TJ-RJ (FETJ), no valor de 20% de tais emolumentos.

³ Trata-se de um relatório conjunto para dois Autos de Infração, o de nº 302.593/2016, único tratado nos presentes autos, e o de nº 302.593/2016. O relatório da Representação da Fazenda nestes autos descreverá apenas as informações que, no citado relatório conjunto da fiscalização, se referirem ao Auto de Infração tratado nos presentes autos.

Acórdão nº 18.737

Para amparar suas alegações, acostou, a título de exemplo, relatório gerencial interno ao cartório (v. fls. 35-56) relativo a outubro de 2017. Tal relatório indica que o valor total de emolumentos utilizado naquele mês como base para cálculo dos repasses obrigatórios teria sido de R\$ 1.179.445,58, ao passo que o valor total de emolumentos cobrados teria sido de R\$ 1.011.502,97 (as gratuidades corresponderiam à diferença entre um e outro, isto é, R\$ 167.942,61).

De se ressaltar que, de acordo com o Quadro Demonstrativo Anexo nº 02 ao Auto de Infração, a soma das receitas de emolumentos e RESSAGs em outubro de 2017 foi de R\$ 2.549.955,13 (R\$ 2.503.358,19 de emolumentos e R\$ 46.596,94 de RESSAGs). A base de cálculo do ISS no mês, obtida pela divisão entre tal soma e o fator de 0,95, foi de R\$ 2.684.163,29. Refira-se, ainda, que, da mesma forma que no item 2 do Auto de Infração, o relatório gerencial juntado pela impugnante não segregava o que proveio da Matriz e o que proveio da Filial.

Portanto, o faturamento para outubro de 2017 – seja o total (somando valores cobrados e gratuidades), seja o excluindo as gratuidades – indicado no relatório interno da contribuinte não apresenta a mínima compatibilidade aritmética com o valor da base de cálculo utilizada pelo lançamento. Portanto, não apresenta a mínima compatibilidade aritmética com faturamento de outubro de 2017 informado pela própria contribuinte à Corregedoria-Geral de Justiça do TJ-RJ, vez que este foi o utilizado para a apuração da base de cálculo de outubro de 2017 no Auto de Infração.

Afirmou a impugnante que, possivelmente, a autoridade lançadora teria efetuado sua apuração de base de cálculo a partir os valores recolhidos ao FETJ, mas que isso não poderia ser confirmado na medida em que, como alegado acima, não haveria nos autos prova dos fatos geradores e das bases de cálculo tributadas. E como, devido às gratuidades, isenções e dispensas, nem tudo o que gera recolhimento ao FETJ corresponderia a um efetivo recebimento do cartório, o lançamento teria tributado o que não estava sujeito ao ISS, por não ter conteúdo econômico.

Ainda a título de prova de suas alegações, a impugnante apresentou os documentos que constituem os Anexos I e II dos presentes autos, intitulados “Lista de Movimentações (Fatura)”, com dados por cliente em outubro de 2017.

Afirmou a impugnante que a discrepância entre os valores de ISS exigidos no lançamento e aqueles que seriam devidos se computados apenas os emolumentos efetivamente cobrados teria se verificado para todos os meses tributados. Afirmou que isso poderia ser atestado mediante diligência fiscal, caso o Fisco viesse a apresentar o material probatório do qual extraíra as bases de cálculo, possibilitando a confirmação de que se baseara nos resumos dos atos práticos fornecido pela CGJ.

Sustentou que os “RESSAGs” não poderiam compor a base de cálculo, por possuírem natureza indenizatória: a remuneração pelos atos praticados pelo cartório seria composta tão somente pelos emolumentos.

Acórdão nº 18.737

Argumentou que a própria forma de cálculo dos “RESSAGs” – acréscimo de 2% ao valor tabelado dos documentos – já deixava evidente não se tratar de preço do serviço. Assim, ainda que eventualmente fossem considerados como receita do cartório, os RESSAGs não poderiam ser base de cálculo do ISS na medida em que não corresponderiam a preço do serviço. A forma de seu cálculo era dissociada dos custos do serviço gratuito e, além disso, não eram pagos pelo tomador, mas por terceiro estranho à relação jurídica de prestação de serviço.

Agregou que o art. 28 da supracitada Lei Federal nº 8.935/1994 afirmava terem os notários “*direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia*”. Por isso, o art. 8º da Lei Federal nº 10.169/2000 estabelecia que os atos gratuitos deviam ser objeto de compensação.

Refira-se que o citado art. 28 não menciona os notários, assim dispondo:

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.

Citou, ainda, decisão do TJ-RJ no processo de nº 0043530-88.2019.8.19.0000, segundo a qual os valores recebidos a título de compensação pelos atos gratuitos teriam natureza indenizatória, e não remuneratória, não podendo assim ser sujeitos ao ISS. Citou, ainda, decisão do TJ-SP.

Noutra vertente, voltada apenas para o item 2 do Auto de Infração, atacou a inclusão do ISS em sua própria base de cálculo. Isso porque o Provimento CGJ nº 12/2016 teria tão somente autorizado - não determinado – o acréscimo do valor de 5% ao valor dos emolumentos cobrados dos tomadores. Destacou que o caráter de mera possibilidade exsurgia dos próprios termos utilizados pelo relatório da fiscalização.

Destacou, ainda, a impugnante, que os §§ 1º a 4º do art. 1º de tal Provimento limitavam a autorização aos casos em que os cartórios efetivamente reconhecessem como devido o ISS:

Art. 1º A contar de 14/03/2016, os Serviços Extrajudiciais privatizados poderão crescer aos valores dos emolumentos a parcela referente ao ISS, de acordo com o Inciso II do Art. 8º da Lei Estadual n.º 6.370/2012, acrescido pela Lei Estadual n.º 7.128/2015.

§ 1º O **acréscimo previsto no caput só poderá ocorrer quando o ISS incidir diretamente sobre o preço do serviço**, sendo vedada sua cobrança nas hipóteses de recolhimento fixo.

Acórdão nº 18.737

§ 2º Os serviços extrajudiciais que estejam discutindo o recolhimento do ISS em esfera judicial **só poderão efetuar o acréscimo do valor do imposto aos emolumentos, quando estiverem efetuando o pagamento do ISS através de depósito judicial.**

§ 3º Na hipótese da ação judicial proposta acolher o pedido dos Serviços, com a devolução dos valores depositados, os mesmos deverão ser reembolsados às partes que praticaram o ato. Não sendo possível a identificação daquelas, os valores deverão ser depositados junto ao FETJ.

§ 4º **Os Serviços que acrescerem aos emolumentos o valor do ISS deverão obrigatoriamente emitir recibo discriminando os emolumentos referentes ao ato, os acréscimos legais e o valor referente à cobrança do ISS.**

§ 5º Deverão ser arquivadas cópias dos comprovantes de depósitos dos valores recolhidos referentes à ação judicial para efeito de fiscalização quando solicitado pela CGJ.

Argumentou que *“a autoridade lançadora nem sequer cogitou da possibilidade de a impugnante ter acrescido ao valor dos emolumentos cobrados de sua clientela o valor do ISS, o que atesta, sem deixar margem à dúvida, a manifesta improcedência do lançamento neste particular, haja vista o disposto o art. 33 do Decreto Municipal nº 14.602/1996 (que atribui à Fazenda o ônus da prova do fato gerador).*

Por fim, pleiteou que os juros de mora se limitassem ao decorrente da taxa federal SELIC, tendo em vista o decidido pelo STF no ARE nº 1.216.078, no rito da Repercussão Geral.

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, a autoridade lançadora destacou que o art. 150-A do Decreto nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS) considerava como preço do serviço o valor cobrado pelos cartórios ao público pelos atos praticados, deduzida somente a parte que deva ser repassada a terceiros por determinação legal. Logo, não poderia ser aceita a argumentação da impugnante sobre dever seu ISS ser pago na forma prevista para autônomos.

Asseverou que a impugnante parecia estar tentando enquadrar-se no conceito de registrador civil de pessoas naturais, devido à sua supracitada invocação ao art. 8º da Lei Federal nº 10.169/2000. Sublinhou que a contribuinte era um notário, não uma registradora civil de pessoas naturais.

Acórdão nº 18.737

Afirmou que os valores utilizados no lançamento haviam se baseado em relatórios apresentados pelo próprio cartório. Acostou como prova, a título de exemplo, as cópias que seguem às fls. 63-68, com brasão do TJ-RJ e da Anoreg (Associação Nacional de Notários e Registradores). Em tais cópias, se informa a composição das receitas por atos gratuitos e as por não gratuitos, nos meses de outubro de 2016, outubro de 2017 e outubro de 2018⁴.

Salientou o lançador que, a partir de tais cópias, podia-se constatar que as bases de cálculo utilizadas no lançamento correspondiam ao decorrente do informado pela contribuinte. Agregou que os relatórios apresentados pela contribuinte junto com sua impugnação pareciam ter considerado apenas alguns atos praticados por uma das serventias, relativos apenas a pessoas jurídicas, pois nele não haviam sido encontrados atos praticados perante pessoa física.

Portanto, disse o lançador, o relatório juntado pela impugnante mais se assemelharia a um relatório administrativo interno, com utilização de algum filtro específico para algum fim desejado pelo cartório, mas sem qualquer comprovação quanto aos serviços prestados, pois destoava completamente dos documentos cujas cópias seguem às fls. 63-64, referentes a outubro de 2017.

No que tange à alegação de serem os RESSAGs rubrica indenizatória, o lançador contra-argumentou que a cobrança de tais valores estava prevista no art. 2º da Lei nº 6.370/2012 do Estado do Rio de Janeiro:

Art. 2º Para efeito de remunerar os atos extrajudiciais gratuitos, previstos na Lei Estadual nº 3.350/99, o valor dos respectivos emolumentos será majorado em 2% (dois por cento), para os fins previstos no artigo 112, § 2º da Constituição Estadual

[...].

Por outro lado, explicou que, antes do Provimento nº 12/2016 (por sua vez, consequência da Lei estadual nº 6.370/2012), o cartório era obrigado a suportar o ônus tributário do ISS, sem repassá-lo ao tomador. Após o provimento nº 12/2016, apesar de o cartório poder decidir se suportava ou não o ônus do ISS, a nova fórmula de cálculo do ISS seria obrigatória para todos os cartórios, em cumprimento de dispositivos da Lei estadual nº 6.370/2012, com as alterações dadas pela Lei estadual nº 7.128/2015.

Reconheceu que o Provimento nº 12/2012 realmente facultava o repasse ou não do ISS, mas obtemperou que de modo algum o Provimento autorizava que o cartório calculasse o ISS a seu bel prazer, pois a lei estadual havia de ser cumprida. Apresentou exemplo demonstrativo de como se calculava o valor do ISS a partir do citado Provimento da CGJ-RJ e afirmou que, embora o cartório pudesse decidir se repassava ou não tal valor ao tomador do serviço, nunca deixaria de dever pagar esse ISS.

⁴ De se destacar que o mês de outubro de 2018 não se encontra incluído no período objeto do Auto de Infração examinado nestes autos.

Acórdão nº 18.737

Por fim, no que tange aos juros de mora, enfatizou que o Auto de Infração havia aplicado a legislação municipal que regia a matéria.

Militou a autoridade lançadora pelo indeferimento total da impugnação.

Em suas razões de decidir, a FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ assinalou que o Auto de Infração atendera a todos os requisitos decorrentes dos arts. 40 e 68 do Decreto nº 14.602/1996. Destacou que o lançamento havia sido motivado e identificara os elementos necessários para a defesa, a qual havia sido, inclusive, robusta. Saliou que, tais elementos, copiados às fls. 63-68, haviam sido fornecidos pela própria contribuinte. Asseverou que o Auto de Infração diferia de ato decisório, e que o fato de a contribuinte não concordar com sua motivação não implicava em nulidade do lançamento.

No Mérito, rejeitou a pretensão da contribuinte de enquadrar-se no regime de ISS dos profissionais autônomos. Saliou que a impugnante confundia os conceitos de trabalho pessoal e de responsabilidade pessoal. Enfatizou que a contribuinte não exercia pessoalmente seu mister, vez que a maioria dos atos cartoriais, como por exemplo as autenticações, teriam sido diretamente praticados por seus empregados e substitutos. Agregou que a pretensão dos cartórios quanto ao enquadramento no regime do art. 9º, § 1º, do DL nº 406/1968 já havia sido rechaçada pelo STF no ARE 873.804.

Por outro lado, após examinar a documentação dos Anexos I e II, a CRJ constatou que o cartório efetivamente não teria cobrado dos tomadores de ISS destacado nas notas (faturas) individuais cujas cópias compunham aqueles anexos. Considerou a CRJ que não se devia exigir da contribuinte algo que a legislação regedora do ISS carioca não o fizera, ainda mais existindo prova de que não houvera cobrança em destacado do ISS nas faturas pagas pelo tomador. De modo que seria parcialmente procedente a impugnação, quanto a essa parte da base de cálculo.

Quanto ao restante da base de cálculo, considerou a CRJ que estava correto, pois os valores que serviram de base ao lançamento só haviam englobado aquilo que havia constituído efetivamente o preço do serviço, com valores obtidos junto à Corregedoria Geral de Justiça, em planilhas fornecidas pela própria contribuinte. Asseverou que meros relatórios internos com valores distintos não eram prova de que o total informado à Corregedoria não corresponderia ao preço dos serviços devidos ao cartório.

No que tange particularmente à pretensão de retirar os RESSAGs da base de cálculo, rejeitou-a a CRJ invocando o supracitado art. 16, § 1º, do Regulamento do ISS.

Por fim, quanto aos acréscimos moratórios, sublinhou que a decisão judicial colacionada na impugnação não havia tido por objeto a lei do Município do Rio de Janeiro, de modo que não teria o condão de deter sua aplicação. Saliou que a atividade da fiscalização tributária era vinculada à lei.

Acórdão nº 18.737

A decisão da CRJ incluiu planilha com os novos valores mensais (reduzidos) de base de cálculo. De tal redução interpôs a CRJ Recurso de Ofício a este E. Conselho, visto que o valor do crédito reduzido ultrapassava a baliza prevista no art. 99, § 1º, 5, do Decreto nº 14.602/1996.

Tal decisão foi cientificada em 11/07/2022, conforme comprovantes postais de fls. 96-97. O Recurso Voluntário foi interposto em 08/08/2022, conforme protocolo mecânico apostado às fls. 101. Logo, foi tempestiva sua interposição.

Em sua petição recursal, a contribuinte reitera sua arguição preliminar de nulidade do lançamento, pontuando que ele estaria formalmente bem delineado e fundamentado, mas haveria alegações impugnatórias de natureza eminentemente jurídica que atestariam sua improcedência. Isso porque, apesar de informar como teriam sido obtidas as bases de cálculo, o Auto de Infração não teria sido acompanhado por qualquer documento capaz de confirmar essa informação e, sobretudo, indicar e provar os quantitativos tributados, o que teria impedido a contribuinte de se manifestar a respeito de aspectos fáticos e objetivos das composições dessas bases de cálculo.

Alega que a CRJ teria incorrido em erro material ao afirmar que os documentos de fls. 63-68 teriam sido fornecidos pela contribuinte, pois sua juntada havia sido efetuada pela autoridade lançadora e, ainda assim, após a impugnação, conforme atestaria o despacho de fls. 62. Agrega que tais documentos seriam incompletos, pois versavam sobre apenas dois dos 24 meses de competência do Auto de Infração. Assim, o lançamento seria nulo por não ter sido acompanhado da prova das bases de cálculo tributadas.

Além disso, sustenta a Recorrente, a documentação juntada às fls. 63-68 não ensejaria o dimensionamento de eventuais bases de cálculo tributáveis, pois a Corregedoria Geral de Justiça não teria como saber, por exemplo, o quantitativo de atos praticados com dispensa de emolumentos, logo não remunerados e, conseqüentemente, insuscetíveis de sujeição ao ISS.

Ainda na seara da suposta nulidade do Auto de Infração, sustenta a Recorrente que as bases de cálculo teriam sido arbitradas, vez que apuradas não em documentação contábil e financeira da contribuinte, mas sim em documentos fornecidos por terceiros, caracterizando arbitramento. Afirma que isso decorreria textualmente do art. 148 do CTN e do art. 34 da Lei nº 691/1984 Na medida em que o arbitramento teria sido feito antes de um exame de documentos da própria contribuinte, tal arbitramento teria sido feito ao arrepio da lei. O lançamento por arbitramento seria forma excepcional de constituição do crédito, cabível apenas quando impossível o lançamento direto com base em documentos do contribuinte. Invocou decisão do STJ no REsp nº 1.816.701.

Acórdão nº 18.737

No Mérito, reitera sua argumentação sobre dever enquadrar-se no regime do art. 9º, § 1º, do DL nº 1406/1968. Argumenta que as autenticações seriam os atos menos relevantes praticados pelos cartórios, inclusive do ponto de vista financeiro. Haveria numerosos outros atos que só poderiam ser praticados pela titular do cartório, tais como os testamentos. Invoca jurisprudência no sentido de que os cartórios são entes despersonalizados, de modo que é a pessoa física do titular quem responde pelos atos praticados. No que tange ao ARE nº 873.804, argumenta que o julgamento do STF ainda não seria definitivo, devido a recurso pendente interposto naqueles autos.

Reitera também sua argumentação relativa à suposta necessidade de redução na base de cálculo (além daquela já efetuada pela CRJ), indicando que o valor dos atos gratuitos não poderia compô-la. Afirma que os documentos de fls. 63-68 confirmavam ter o lançamento se baseado nos valores de emolumentos informados para fins de servir de base para os repasses legais, os quais incluíam aqueles referentes a RESSAGs.

Sustenta que os seus relatórios gerenciais e a sua lista de faturas enviadas aos clientes sequer haviam sido examinados pela CRJ. Reitera argumentos de sua impugnação acerca dos RESSAGS. Alega que a CRJ teria aplicado equivocadamente a norma do art. 16, § 1º, da Lei nº 691/1984, na medida em que o ISS não poderia incidir sobre verbas indenizatórias.

Por fim, reitera sua argumentação sobre os juros de mora e destaca que o Município do Rio de Janeiro, reconhecendo a inadequação de sua legislação à jurisprudência do STF que limita tais acréscimos à SELIC, editou a Lei nº 7.000/2021 para que o art. 181 da Lei nº 691/1984 passasse a prever juros de mora de acordo com os parâmetros constitucionais.

Pleiteia a nulidade do Auto de Infração e, no Mérito, o cancelamento do lançamento. Subsidiariamente, pleiteia que sejam extraídos das bases de cálculo os valores correspondentes aos RESSAGs, bem como a conversão do julgamento em diligência para apurar os valores destes. Ainda subsidiariamente, pleiteia a redução dos juros de mora à taxa SELIC.”

A Representação da Fazenda requereu o improvimento do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, requereu a rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 18.737

V O T O

DO DESPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO

Tenho para mim que é de manter-se a decisão da instância *a quo*. Deveras, a referida decisão andou bem ao alterar item do Auto de Infração nº 302.592 com seu quadro auxiliar, visando à correta fixação da base de cálculo do imposto, com arrimo na legislação e nas provas disponíveis nos autos.

No presente caso, a douta Autoridade de piso, após examinar a documentação dos Anexos I e II, constatou que a Recorrente, efetivamente, não teria cobrado dos tomadores o ISS destacado nas notas (faturas) individuais, cujas cópias compunham aqueles anexos. Destarte, entendeu o Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) que não se deveria exigir da Contribuinte algo que a legislação carioca regedora do imposto municipal não o fizera, **ainda mais existindo prova de que não houvera cobrança em destacado do ISS nas faturas pagas pelo tomador**, aliás, **este o argumento decisivo** para a manutenção da decisão de primeiro grau, que ora se encontra sob escrutínio deste Colegiado.

De modo que, diante do exposto, e tudo mais constante dos autos, voto pelo DESPROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Ao seu sentir deste Relator, não deve prosperar a arguição de nulidade do Auto de Infração nº 302.592, quando se constata a observância de todos os requisitos previstos no art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, e não restou comprovado nos autos qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do contribuinte, mormente quando a peça fiscal se erigiu em documentação fornecida pela própria Contribuinte, quanto aos serviços prestados pelo Cartório.

Voto, pois, pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Acórdão nº 18.737

DO MÉRITO

Relativamente ao argumento onde se sustenta a impossibilidade de lançamento do ISS por parte do Município do Rio de Janeiro em relação aos serviços previstos nos subitens 21.01 da lista de serviços, em razão da existência de decisão do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que julgou procedente pedido do SINOREG (Sindicato dos Notários e Registradores do Estado do Rio de Janeiro), no processo nº 0046363-60.2011.8.19.000, para reconhecimento da inconstitucionalidade da referida norma, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Os efeitos imediatos e contra todos que se espera de decisão desta natureza, são também imediatamente cancelados (e para alguns sequer alcançados) quando objeto de recurso já provido por outro tribunal. No caso da Representação de Inconstitucionalidade nº 0046363-60.2011.8.19.0000, julgada procedente pelo TJRJ, houve a interposição de Recurso Extraordinário pelo Município do Rio de Janeiro, tendo subido ao Supremo Tribunal Federal (“STF”) por força de Agravo em Recurso Extraordinário (art. 994, inciso VII do CPC). O mérito da contenda já foi julgado pela Corte Constitucional, assim ao exercer juízo de retratação e adentrar o Mérito do Recurso Extraordinário com Agravo de nº 873.804, o Ministro Dias Toffoli, então Relator da causa no STF, deu provimento ao Recurso Extraordinário do Município e julgou improcedente os pedidos do Sinoreg-RJ ao TJ-RJ.

O raciocínio da Recorrente parte do princípio de que a norma jurídica tributária (com a tipificação do fato imponible) autorizadora da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais (previsto no item 21.01 da lista do art. 8º do Código Tributário Municipal) só teria vindo à lume com a edição dos Decretos Municipais nº 31.879/2010 e nº 31.935/2010, que na sua visão teriam trazido ao mundo jurídico proposições imprescindíveis para a formação do vínculo obrigacional (relação jurídico-tributária).

Antes da edição destes decretos, a Recorrente parece entender que a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, deveria seguir a regra prevista no Decreto-Lei nº 406/1968, qual seja, aquela identificada em seu art. 9º, § 1º. Esta, no entanto, não me parece uma interpretação adequada. Isto porque não se deve atribuir aos decretos regulamentares o condão de inovar no cenário das obrigações tributárias, em respeito a princípio basilar contido no texto constitucional, qual seja, o da legalidade estrita no âmbito da tributação (art. 150, inciso I, da Constituição de 1988).

Os referidos decretos tiveram como missão não a criação do imposto (ou melhor dizendo, a inserção no sistema de regra-matriz de incidência tributária) que permitisse a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Tal imposto – tal regra-matriz – já se encontrava previsto em norma jurídica geral e abstrata desde antes (mais precisamente desde 2003, se considerarmos a edição da Lei Complementar nº 116/2003; e no âmbito municipal, a Lei nº 3.691/2003), sendo até mesmo redundante falar-se que já reunia desde então todos os critérios suficientes para a incidência do ISS sobre os serviços em comento.

Acórdão nº 18.737

Os Decretos Municipais nº 31.879/2010 e nº 31.935/2010, na parte que atinam com a questão ora em debate, apenas inseriram alterações no Regulamento do ISS (art. 150-A) que vieram a dar maior segurança aos contribuintes ao garantir que deveria ser deduzida da base de cálculo os valores repassados a terceiros por determinação legal. O segundo decreto mencionado, aliás, impõe alteração apenas no direcionamento da cobrança, que deverá ser realizada não em face do cartório, mas em face do delegatário dos serviços públicos.

Como pontuado pela Representação da Fazenda em sua Promoção no Recurso Voluntário 19.529, julgado em 27/07/2022 (Acórdão nº 18.148), o STF, na decisão tirada no julgamento do ARE nº 873.804, não deixou qualquer dúvida sobre a situação acima comentada. Veja-se excerto aclarador que consta daquela d. manifestação:

[...] Entretanto, como se verifica dos trechos do voto condutor do acórdão recorrido abaixo transcritos os decretos municipais não violaram o princípio da legalidade, tendo eles, na verdade, apenas esclarecido preceitos constantes da lei regulamentada. Por essa razão, mostra-se insubsistente a afirmação de que tais decretos seriam formalmente inconstitucionais: [O] princípio da reserva de lei stricto sensu em matéria tributária, figura no art. 196, I, da Constituição Estadual, em norma de reprodução obrigatória que tem como matriz o art. 150, I, da Carta da República. (...) a edição dos Decretos objeto da presente representação não importou em violação desse princípio constitucional, já que a Lei Municipal definiu a hipótese de incidência, a base de cálculo e o contribuinte do imposto, tendo os Decretos apenas nomeado o prestador do serviço – exercente das atividades notariais e de registro – e explicitado que na base de cálculo não se incluíam as parcelas dos emolumentos que, por lei, os delegatários devam repassar a terceiros. [...]

De conseguinte, não merece guarida a afirmação de que somente a partir da edição de tais decretos que haveria norma jurídica apta, no sistema, a autorizar a incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. E se é incorreto falar que foram tais decretos que inovaram a ordem jurídica para a criação da obrigação tributária, incorreto também é dizer que houve retroação dos efeitos da imaginada norma jurídica tributária.

Demais disso, relativamente ao argumento trazido pela Recorrente sobre a aplicação do regime jurídico previsto no Decreto-Lei nº 406/1968 (art. 9º, § 1º), sabe-se que o STF declarou ser tal questão de índole infraconstitucional (vide Recurso Extraordinário com Agravo nº 699.362 – Tema 641, Relator o Ministro Dias Toffoli – decisão do Plenário do STF).

Acórdão nº 18.737

E sendo de índole infraconstitucional, verifica-se no Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) o entendimento de que o regime jurídico do art. 9º, § 1º, do DecretoLei nº 406/1968 não se aplica aos cartórios extrajudiciais (registros públicos, cartorários e notariais). Assim são as decisões tanto da 1ª quanto da 2ª Turmas do STJ, conforme demonstram os exemplos das decisões tiradas nos julgamentos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.509.194-SP (julgamento pela 2ª Turma, em 03/03/2020)⁴ e dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 312.019-MS (julgamento pela 1ª Turma, em 03/10/2013).

Por fim, de modo a não deixar dúvidas sobre a possibilidade da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários, e notariais, previstos na lista no seu subitem 21.01 (art. 8º do CTM), veja-se ementa do acórdão tirado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 756.915 (Tema 688), pelo Plenário do STF:

Tributário. [...]

2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Incidência sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Constitucionalidade. 3. Imunidade recíproca. Inaplicabilidade. 4. Constitucionalidade da lei municipal. 5. Repercussão geral reconhecida. Recurso provido. Reafirmação de jurisprudência (DJe 12.11.2013).

Ainda quanto ao aspecto quantitativo da incidência do ISS sobre os serviços praticados pela Recorrente, veja-se em relação à receita recebida com denominação de RESSAG (ressarcimento de gratuidade), que não passa do pagamento que é feito pelos que não gozam do benefício da gratuidade para garantir os serviços gratuitos.

O RESSAG não é receita que vai para qualquer fundo (à exemplo de tantas outras que para tais destinos são encaminhadas). O RESSAG é cobrado e permanece com o notário e oficiais de registro. **Logo, não merece prosperar a pretensão do Recorrente quando deseja excluir da base de cálculo do ISS a verba denominada RESSAG.**

Já quanto à pretensão subsidiária da Recorrente para que os juros praticados pelo Município do Rio de Janeiro sejam limitados ao índice da taxa SELIC, ainda que se alegasse a necessidade de observar o julgado do STF no ARE nº 1.216.078, **este Relator entende que a tese ali constante do Tema 1.062 não tem aplicação para os Municípios, voltando-se exclusivamente aos Estados-Membros e ao Distrito Federal.**

Para além disso, relativamente ao Tema 1.217 (que trata sobre a possibilidade de os Municípios fixarem índices de correção monetária e taxas de juros de mora para seus créditos tributários em percentual superior ao estabelecido pela União para os mesmos fins), **tem-se que ainda não foi fixada qualquer tese**, encontrando-se o respectivo processo pendente de julgamento (RE nº 1.346.152), no momento da prolação deste voto.

Acórdão nº 18.737

Ante todo o exposto, o meu voto é pelo DESPROVIMENTO do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário voto pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade do Auto de Infração nele suscitada e, no mérito, voto pelo seu IMPROVIMENTO, conforme as razões aduzidas acima.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são Recorrentes: 1º) **FERNANDA DE FREITAS LEITÃO (FERNANDA LEITÃO GONÇALVES DIAS) – TITULAR DO 15º OFÍCIO DE NOTAS DA COMARCA DA CAPITAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2º) COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** e Recorridos: 1º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS, 2º) FERNANDA DE FREITAS LEITÃO (FERNANDA LEITÃO GONÇALVES DIAS) – TITULAR DO 15º OFÍCIO DE NOTAS DA COMARCA DA CAPITAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

Quanto ao Recurso de Ofício:

Por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator.

Quanto ao Recurso Voluntário:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e

2) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Acórdão nº 18.737

Ausente das votações o Conselheiro BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, substituído pelo Conselheiro Suplente ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 13 de junho de 2024.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO RELATOR