

Acórdão nº 18.955

Sessão do dia 05 de dezembro de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 21/02/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.786

Recorrente: **EDYANNE MOURA DA FROTA CORDEIRO – TITULAR DO
CARTÓRIO DO 7º OFÍCIO DE NOTAS DA CAPITAL**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE
NULIDADE DE NOTA DE LANÇAMENTO –
REJEIÇÃO**

Improcede a arguição de nulidade de Nota de Lançamento, quando não restam caracterizadas quaisquer das hipóteses do art. 40 do Decreto nº 14.602/1996, não tendo ficado comprovado nos autos qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do Contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**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 AOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ESTRITA
LEGALIDADE E DA ISONOMIA**

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, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003 (CTM), 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 18.955

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

Correta a base de cálculo do lançamento, apurada na forma da legislação pertinente, sem que o Contribuinte tenha feito prova em contrário.

**ISS – INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS DE
REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E
NOTARIAIS – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
DISTINTA DO IRPJ – ALEGAÇÃO DE
BITRIBUTAÇÃO – AFASTAMENTO**

Não resta caracterizada qualquer bitributação na imposição de ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Município, uma vez que o imposto municipal incide sobre a receita de serviços, ao passo que o IR incide sobre o aumento patrimonial, sendo, portanto, diversos os fatos geradores de um e de outro tributo.

Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 135/144, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por EDYANNE MOURA DA FROTA CORDEIRO, titular do cartório do 7º Ofício de Notas desta Capital, em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ) que não acolheu alegações preliminares de nulidade do lançamento, indeferiu pedido de prova suplementar e de diligência/perícia e, no Mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 008/2013, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e lavrada e notificada à contribuinte em 19/12/2013.

Acórdão nº 18.955

A Nota de Lançamento cobrou débito de ISS em valor histórico de RS 81.799,52, calculado à alíquota de 5% sobre um movimento econômico no valor histórico de RS 1.635.990,30, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008. Referiu-se que tal movimento decorria de prestação de serviço de registros públicos, cartorários e notariais, previstos no item 21 do art. 8º da Lei 691/84, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003. Referiu-se, também, que o movimento econômico havia sido apurado a partir de informações contidas no Ofício nº 1919/2013 da Corregedoria-Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Acompanhou a Nota de Lançamento um Quadro Demonstrativo anexo, segregando mensalmente base de cálculo e ISS devido.

Também foi consignada na peça de lançamento a informação de que aquele crédito tributário estava sendo constituído com a finalidade de prevenir a ocorrência da decadência. Isto porque a exigibilidade do crédito estava, à época, suspensa por força de decisão prolatada pelo Órgão Especial do TJ-RJ nos autos da ação de Representação de Inconstitucionalidade nº 0046363-60.2011.8.19.0000.

Em sua impugnação, a contribuinte alegou preliminarmente a nulidade do lançamento, por dois motivos.

Primeiro, por suposto cerceamento de defesa decorrente de ausência do que chamou de devido procedimento administrativo prévio à constituição do crédito, para que a contribuinte apresentasse documentos antes do lançamento.

A outra alegada causa de nulidade alegada pela impugnante seria ter o lançamento, supostamente, arbitrado a base de cálculo, em cenário no qual não se vislumbrava omissão da contribuinte no fornecimento das informações correspondentes a tal base, já que não fora intimada a apresentar livros e documentos em procedimento prévio para tal fim. A seu ver, teria se caracterizado, em consequência, carência de fundamentação no lançamento (por faltar fundamentação para o arbitramento).

Na parte destinada aos pedidos relativos a tais preliminares, a impugnante viria a agregar novos argumentos a elas relativos, conforme se pode verificar na reprodução abaixo de seus quatro requerimentos no ponto:

- seja reconhecida a nulidade do lançamento, autuação e procedimento administrativo, tendo em vista os vícios que os inquinam de nulidade, a exemplo da inobservância dos princípios da Legalidade, Tipicidade e da Ampla Defesa, consubstanciada pela ausência de (i) processo administrativo; (ii) capitulação legal e da indicação da tipificação da base de cálculo utilizada na apuração do cálculo do tributo (iii) além de indicado e justificado a alíquota utilizada, (iv) fundamentação e descrição fática das infrações, já que a autoridade fazendária se limitou a informar os dispositivos legais, neste caso indicados;
- seja acatada a preliminar de nulidade pela utilização do arbitramento, tendo em vista que o Impugnante dispõe de toda a documentação necessária, não havendo razão para que a autoridade tivesse optado por utilizar informações de terceiro que não é parte;

Acórdão nº 18.955

No Mérito, assinalou a impugnante que o lançamento contrariava o decidido pelo TJ-RJ na supracitada Representação de Inconstitucionalidade, na qual o Órgão Especial daquele tribunal havia considerado inconstitucional a legislação municipal sobre a tributação de serviços cartorários, em especial os Decretos nº 31.935/2010 e 31.879/2010.

Referiu que tal legislação tratava os titulares de cartórios como empresas, tributando-lhes a receita, ao invés de tributá-los em bases fixas, tal qual profissionais autônomos, conforme seria supostamente exigido pelo princípio da isonomia em relação a outras profissões. Asseverou que mesmo uma eventual tributação do ISS em bases fixas teria de observar a diversidade de capacidade contributiva de cada um desses titulares, ao invés de tratar a todos de modo uniforme. E que estaria sofrendo tentativa de dupla tributação em suas receitas, uma do IR e outra do ISS.

Noutra vertente, sustentou ausência de tipificação na lei carioca para sujeição da impugnante ao ISS. Argumentou que a inclusão do item 21 e do subitem 21.01 na lista do art. 8º da Lei nº 691/1984 não seria suficiente para essa tipificação, pois faltariam, na lei *stricto sensu*, normas claras sobre quem era o contribuinte, qual era a base de cálculo e qual a alíquota. Tal tipificação só teria vindo por meio de ato infralegal, o Decreto nº 31.879/2010, cuja vigência era posterior aos fatos tributados na Nota de Lançamento em questão.

.Em uma terceira linha de argumentos de Mérito, afirmou a impugnante inexistir lei autorizando inferir que o preço do serviço cartorário fosse considerado como sendo a receita bruta do cartório, a qual incluía não só os emolumentos, mas também valores a repassar, como as taxas destinadas a fundos ligados ao Poder Judiciário, por exemplo. Reiterou faltar tipificação legal da base de cálculo.

Por fim, sustentou que, a despeito da contratação de prepostos, os serviços cartorários eram prestados de forma pessoal, enquadrando-se assim no regime de tributação previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/1968. Invocou o art. 3º da Lei Federal nº 8.935/1994, regulamentadora os serviços cartorários, artigo esse que determina ser a atividade cartorária prestada em caráter pessoal. Todos os atos praticados passariam pelo crivo de seu titular, que também seria o autor pessoal da maioria de tais atos. Além disso, só o delegatário possuía a fé pública buscada por quem recorre a atos cartorários.

Afirmou que ter auxiliares não desnaturava essa pessoalidade e citou como paradigma os advogados, que também contam com auxiliares e se enquadram na tributação em bases fixas. Também criticou a pretensão de se fundamentar a tributação sobre a receita na lucratividade dos cartórios, vez que 90% dos cartórios do País mal se sustentariam, principalmente os do interior. Além disso, o proveito econômico visava a manter a continuidade de um serviço público, pois do contrário haveria de se tornar inviável a atividade, a ponto de desestimular candidatos e frustrar a própria prática do serviço. Invocou novamente o princípio da isonomia.

Em seus pedidos de Mérito, a impugnante requereu:

Acórdão nº 18.955

- seja reconhecida afronta às diretrizes fixadas na declaração de inconstitucionalidade 0046363.60.2011.8.19.0000;
- seja reconhecida a violação ao Princípio da Isonomia consagrado na Constituição do Estado do Rio de Janeiro e Constituição Federal;
- seja reconhecida a impossibilidade da cobrança do ISSQN com base em alíquota e base de cálculo, haja vista se tratar de pessoa física que presta serviço com responsabilidade pessoal, ou seja, o reconhecimento da cobrança do ISSQN na forma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, mediante alíquota fixa, a ser definida;
- seja reconhecida a impossibilidade da cobrança do ISSQN aos cartórios na forma Lei Municipal nº 3.691/03, haja vista não corresponder a um tributo legalmente tipificado, faltando os atributos básicos para geração da obrigação tributária, qual seja a base de cálculo. A autuação se baseou em faturamento arbitrado, o que afronta a legalidade, porque o faturamento das serventias inclui valores recebidos a serem repassados, ou seja, taxa.

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, a autoridade lançadora indicou que, conforme o art. 44, IV e § 3º, do Decreto nº 14.602/1996, a lavratura de Nota de Lançamento, mesmo desacompanhada de termo específico de início de fiscalização, dá início ao procedimento de ofício. Logo, o lançamento era ato que podia iniciar o procedimento administrativo, sendo dispensada intimação prévia do contribuinte.

Destacou que a Nota de Lançamento em tela havia atendido a todos os requisitos indispensáveis previstos nos arts. 66 a 69 do Decreto nº 14.602/1996, de modo que estava em consonância com a legalidade. E não haveria que se cogitar de cerceamento de defesa, na medida em que, após a notificação do lançamento, foi oferecido à contribuinte o prazo regulamentar para impugnar.

Rechaçou a assertiva impugnatória de que o lançamento em tela tivesse arbitrado a base de cálculo do ISS, pois referido valor havia sido colhido nas informações prestadas em Ofício da Corregedoria- Geral do TJ-RJ.

No Mérito, disse que a contribuinte confundia os conceitos de trabalho pessoal e responsabilidade pessoal. Asseverou que o texto do DL nº 406/1968 afastava por completo o ISS fixo daqueles que trabalham em regime empresarial, isto é, coordenando os serviços de terceiros com habitualidade e organização técnica. Os titulares de cartório tinham responsabilidade pessoal, na forma do art. 22 da Lei Federal nº 8.935/1994, mas não exerciam de modo pessoal seu múnus.

Indicou que a maioria dos reconhecimentos de firmas seriam praticados por empregados do titular, não por este último. E que o art. 1.964 do Código Civil de 2002 teria revogado tacitamente o § 4º do art. 20 da Lei Federal nº 8.935/2002, de modo que mesmo os testamentos não precisariam mais ser lavrados com a pessoa do notário.

Acórdão nº 18.955

Enfatizou que as duas Turmas do STJ competentes em matéria tributária vinham se pronunciando no sentido de que, justamente por não prestarem os serviços de forma pessoal, os titulares de cartório não tinham direito ao regime do art. 9º, § 1º, do DL nº 406/1968. Exemplificou com decisões daquela Corte no REsp 1.249.129, no AgRg no Ag 1.348.776 e no AgRgAg no REsp 1.206.873. Logo, a sua tributação seguia a regra geral do ISS, incidindo sobre o preço do serviço.

Quanto à pretensão impugnatória de enquadramento dos titulares de cartórios como profissionais autônomos, a autoridade lançadora assinalou que todo beneficiário da norma do § 1º do art. 9º do DL nº 406/1968 é pessoa física, mas nem toda pessoa física é beneficiária dessa norma. Reafirmou o entendimento das duas Turmas do STJ no sentido de que os titulares de serviços de notas ou registros são empresários. Sublinhou que o art. 5º da LC nº 116/2003 apontava como contribuinte do ISS o prestador do serviço, não importa se pessoa física ou jurídica. Não exercendo suas atribuições de forma pessoal, muito embora sua responsabilidade fosse pessoal, não fazia a impugnante jus ao regime que pretendia para seu ISS.

Quanto à crítica da impugnante ao Decreto nº 31.879/2010, com a redação dada pelo Decreto nº 31.935/2010, argumentou o lançador que o art. 150-A, por eles introduzido e alterado no Decreto nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS) tinha caráter meramente didático e declaratório, vez que os aspectos da hipótese de incidência já se encontravam plasmados na Lei nº 691/1984: a base de cálculo estava no art. 16 dessa Lei, e a alíquota, no art. 33. Portanto, os Decretos de 2010 não haviam inovado no ordenamento. Agregou não caber às autoridades do contencioso administrativo declararem a inconstitucionalidade de normas, em linha com a Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Salientou que a base de cálculo do Imposto de Renda era a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, conforme art. 43 do CTN, o que não coincidia com o preço do serviço, de modo que não tinha havido qualquer bitributação.

Por fim, quanto à alegação impugnatória sobre a necessidade de excluir da base de cálculo os valores repassados a terceiros, pontuou a autora do lançamento que somente os emolumentos exprimiam o valor recebido pelo contribuinte em troca da prestação do serviço cartorário, devendo-se excluir da base de cálculo os valores repassados a terceiros que constituíssem mero ingresso, não receita. E agregou que a Nota de Lançamento havia tributado apenas as efetivas receitas, conforme informadas ao Fisco pela Corregedoria-Geral do TJ-RJ.

Na sequência, a D. PG/PTR solicitou à Fazenda informações que subsidiassem a defesa do Município na ação declaratória de nº 0238299-64.2017.8.19.0001, ajuizada, pela contribuinte em questão nos presentes autos, contra a municipalidade carioca.

Em resposta, o órgão lançador reiterou alguns dos argumentos de sua instrução para julgamento da CRJ, entre eles o caráter não inovador do art. 150-A do Regulamento do ISS e a equivalência entre preço do serviço cartorário e valor dos emolumentos.

Acórdão nº 18.955

Os autos vieram então à CRJ, mas não antes de ser juntada instrução da PG/PTR no sentido de que a Representação de Inconstitucionalidade 0046363-60.2011.8.19.0001 não importava em renúncia à instância administrativa, vez que não se tratava de ação de impugnação ao ato de lançamento, e sim de processo objetivo de controle de constitucionalidade. Além disso, destacou a PTR que a contribuinte deduzira, nos presentes autos, argumentos outros além da pendência da indigitada Representação de Inconstitucionalidade. Nada foi instruído pela PG/PTR acerca da ação declaratória de nº 0238299-64.2017.8.19.0001.

Em suas razões de decidir, a FP/REC-RIO/CRJ salientou que o fato de a contribuinte não concordar com o enquadramento dado pelo Fisco não constituiria causa para defender lançamento nulo. Agregou que a impugnação ao lançamento havia atacado o lançamento de modo abrangente e contundente, demonstrando não ter havido prejuízo ao direito de defesa.

Destacou a CRJ que nenhuma nulidade decorreria da falta de um procedimento administrativo fiscal prévio ao lançamento. Destacou que o art. 44, IV e § 3º, da Lei nº 691/1984 deixava claro não necessitar o lançamento de prévia intimação ao contribuinte. Tampouco haveria nulidade por carência de fundamento para algum arbitramento, vez que a base de cálculo não havia sido arbitrada, e sim calculada em números concretos fornecidos pela Corregedoria-Geral do TJ-RJ.

No Mérito, o parecerista da FP/REC-RIO/CRJ endossou a instrução da autoridade lançadora para o julgamento de primeira instância e destacou que a Representação de Inconstitucionalidade de nº 0046363-60.2011.8.19.0000 havia tido resultado final desfavorável aos titulares de cartórios. Pontuou que ao julgar o ARE 873.804, a 2ª Turma do STF, em 30/04/2020, afastara a hipótese de tributação dos cartórios com base no critério do art. 9º, § 1º, do DL nº 406/1968, bem como considerara constitucionais os decretos cariocas que regulamentavam a base de cálculo do ISS sobre serviços cartorários.

Acrescentou a CRJ que a Nota de Lançamento havia sido lavrada com estrita observância da LC nº 116/2003, a Lei municipal nº 3.691/2004 e o Decreto nº 31.935/2010, que considerava os delegatários como sujeitos passivos do ISS cartorário, tendo de pagar o imposto a uma alíquota de 5% sobre o preço do serviço - isto é, o valor cobrado ao público pelos atos praticados, deduzida a parte que devesse ser repassada a terceiros por determinação legal.

Asseverou que as normas municipais no ponto não feriam a isonomia tributária, pois ao tributar-se a receita de cada delegatário, estava-se respeitando a capacidade contributiva de cada um. Destacou que o fato gerador do ISS era a prestação de serviço, não a renda, como pareceria ter alegado a impugnante ao alegar estar sofrendo bitributação com a cumulação de ISS com o IR.

Por fim, considerando que o presente processo estava perfeitamente instruído para a decisão de primeira instância, dispensou a CRJ a produção de prova documental suplementar e a realização de perícia/diligência.

Acórdão nº 18.955

A decisão recorrida foi cientificada à contribuinte em 27/10/2020 (v. comprovantes postais de fls. 76-77). O Recurso Voluntário foi interposto em 15/06/2021, conforme protocolo mecânico apostado às fls. 78. Considerando-se a suspensão dos prazos recursais pelo art. 2º, I, do Decreto nº 47.264/2020 (que fixou diretrizes processuais administrativas em face da epidemia de Covid), é de ser considerada tempestiva a interposição do Recurso.

Em sua petição recursal, a contribuinte reitera suas arguições preliminares de nulidade do lançamento, pelas mesmas razões que sustentara em sua petição de impugnação.

No Mérito, também repete praticamente as mesmas argumentações da impugnação. Porém, no caso daquelas relacionadas ao suposto direito ao enquadramento no regime do art. 9, § 1º, do DL nº 406/1968, foi mais sucinto, focando na sustentação de que ainda não teria transitado em julgado o resultado final, em favor do Município, na supracitada Representação de Inconstitucionalidade, vez que a entidade autora mantinha-se interpondo recursos.

Pleiteia a Recorrente que o E. FP/CCM declare “a improcedência do Auto de Infração”. Não reitera seus pleitos de produção de prova suplementar, diligência e/ou perícia.

Na sequência, por proposta do Dr. Renato de Souza Bravo, à época funcionando como Representante da Fazenda, os autos foram encaminhados à D. PG/PTR, a fim de apurar se não teria se caracterizado a renúncia ou desistência da via administrativa pela contribuinte, ao ajuizar em nome próprio a ação de nº 0238299-64.2017.8.19.0001, aparentemente com o mesmo objeto do Recurso Voluntário submetido a este E. Conselho.

Em resposta, a D. PG/PTR, com base em parecer do D. Procurador Leonardo Silva de Melo, pronunciou-se no sentido do não conhecimento do Recurso Voluntário pelo E. FP/CCM, por ter se caracterizado a hipótese do art. 109, II, c/c § 1º, do Decreto nº 14.602/1996, com desistência integral da via administrativa pela contribuinte ao ingressar com a ação de nº 0238299-64.2017.8.19.0001.

Ante tal resposta da D. PG/PTR, por proposta do Dr. Renato Bravo (ainda como Representante da Fazenda), o Sr. Presidente, em 26/10/2022, declarou a desistência do Recurso Voluntário, em face do ajuizamento da citada ação de nº 0238299-64.2017.8.19.0001.

Todavia, em 16/02/2024, o Sr. Presidente, considerando o decidido na ação de Mandado de Segurança nº 0020963-21.2023.8.19.0001, impetrada pela mesma contribuinte em face do Recurso Voluntário de nº 20.179, e dada a similaridade existente entre os dois casos, reformou parcialmente sua supracitada decisão de 26/10/2022, de modo a consignar que a desistência do Recurso Voluntário tratado nos presentes autos se limitava ao pedido relativo ao direito de fruição do regime fiscal de ISS instituído pelo art. 9º, § 1º, do DL nº 406/1968, devendo prosseguir o feito administrativo no que tange às demais matérias suscitadas pela Recorrente.”

Acórdão nº 18.955

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade da Nota de Lançamento, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTA DE LANÇAMENTO

Ao sentir deste Relator, não deve prosperar a arguição de nulidade da Nota de Lançamento nº 008/2013, quando não se constata quaisquer das hipóteses previstas no art. 40, e seus incisos, do Decreto nº 14.602/1996, não restando comprovado nos autos qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa da 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 da Nota de Lançamento nº 008/2013.

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 no subitem 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.

Acórdão nº 18.955

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 subitem 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.

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

Acórdão nº 18.955

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).

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 Decreto-Lei 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) 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.

Acórdão nº 18.955

O RESSAG não é receita que vai para qualquer fundo (a 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 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.

Ante todo o exposto, o meu voto é pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade da Nota de Lançamento e, no mérito, pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário, conforme as razões aduzidas acima.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **EDYANNE MOURA DA FROTA CORDEIRO – TITULAR DO CARTÓRIO DO 7º OFÍCIO DE NOTAS DA CAPITAL** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da Nota de Lançamento, 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 18.955

Ausentes das votações os Conselheiros BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS e RENATO DE SOUZA BRAVO, os dois primeiros substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR e EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO RELATOR