

ISSQN e os Serviços Notariais e de Registro

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089, em trâmite no Supremo Tribunal Federal, após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, acompanhando a divergência inaugurada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que julgou improcedente a ação, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Acompanharam o voto-vista a Ministra Cármen Lúcia e os Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cezar Peluso e Gilmar Mendes.

Uma vez confirmados os votos dos referidos Ministros, será firmado entendimento no sentido da compatibilidade com o texto constitucional da inclusão de notários e registradores na lista de contribuintes do ISSQN, imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal.

Tal inclusão foi feita pela Lei Complementar 116/2003, editada pela União, que define as normas gerais de incidência do tributo. E o questionamento da constitucionalidade tem por fundamento o princípio da imunidade constitucional recíproca, assegurado no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

Destaque-se, porém, que muitos notários e registradores já têm sentença favorável transitada em julgado. Para tais profissionais, a decisão na Ação Direta não produzirá efeitos desconstitutivos. Já para aqueles que ainda não tiveram pronunciamento favorável em caráter definitivo, fica a indagação: afinal de contas, quanto deve ser recolhido?

Preliminarmente, deve ser destacado que notários e registradores não são pessoas jurídicas nem empresários individuais, mas profissionais do Direito, com regime tributário de pessoa física. São obrigados a prestar o serviço pessoalmente, não se admitindo a constituição de pessoa jurídica para exercício das atividades. Aliás, muitos titulares de delegação sequer contam com a colaboração de prepostos, providência facultada pelo artigo 20 da Lei Federal 8.935/1994.

Ressalte-se que, de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, compete à União Federal editar normas gerais para a definição dos contribuintes e base de cálculo dos tributos.

E, de acordo com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, a tributação dos rendimentos de notários e registradores segue a tabela para cálculo do imposto de renda de pessoa física. Nesse sentido, dispõe o Decreto 3.000/1999 que:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

...

IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

A legislação federal define, ainda, que as pessoas físicas recolhem o ISSQN em valor fixo e não por alíquota incidente sobre a remuneração.

Com efeito, dispôs o artigo 10 da Lei Complementar 116/2003:

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Ou seja, não foi revogado por tal Lei Complementar o artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/1968, cuja redação é a seguinte:

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

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

Destaque-se que referida disposição estabelece que o cálculo do imposto não pode compreender a importância paga pela remuneração do trabalho.

Dessa forma, a tributação incidente sobre a atividade notarial e de registro deve ser calculada na forma dessa disposição e não como percentual sobre os valores percebidos pelo titular da delegação. Caso contrário, estar-se-ia infringindo a regra contida no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, uma vez que o valor dos emolumentos seria ao mesmo tempo base de cálculo do ISSQN e da taxa de fiscalização dos serviços ao Estado.

E haveria também situação inusitada: notários e registradores seriam, para fins de IR, pessoa física e, para fins de ISSQN, pessoa jurídica, em caso de afronta ao princípio da isonomia.

Não é por outra razão que a tributação dos referidos serviços na forma de valor fixo foi acolhida na Capital de São Paulo, onde a Lei Municipal 13.701/2003 equipara notários e registradores a médicos, dentistas, advogados e demais profissionais liberais (artigo 15, inciso I). Com efeito, dispõe:

Art. 15 - Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I - quando os serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:

a) R\$ 800,00 (oitocentos reais), para os profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, cujo desenvolvimento que exija formação em nível superior.

Assim, com a confirmação do julgamento no sentido da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os respectivos serviços, notários e registradores devem solicitar, no ato da inscrição na Prefeitura Municipal, o enquadramento como profissionais liberais de nível superior e o recolhimento do imposto em valor fixo.

Essa providência é adequada até mesmo nos Municípios onde a Lei defina como base de cálculo do imposto a remuneração auferida na prestação do serviço, incluindo os serviços notariais e de registro expressamente na lista de serviços com alíquota fixada em percentual sobre a remuneração.

Isto porque, eventual norma nesse sentido se aplicaria tão somente se fosse possível a constituição de uma empresa, por qualquer pessoa, e contratação de um ou mais tabeliães para a prestação desses serviços. No entanto, a Lei 8.935/1994 estabelece caráter personalíssimo na delegação, a qual se extingue com a morte, renúncia ou aposentadoria do titular.

Assim, eventual previsão em Lei Municipal de incidência do tributo em percentual sobre a remuneração seria inócua, porque não é admitida a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços notariais e de registro. A legislação federal determina o exercício em caráter pessoal, com tratamento tributário de pessoa física.

Ou seja, a legislação municipal deve observar as normas gerais editadas pela União (artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal), especialmente os critérios para apuração do ISSQN no caso de serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, admitindo-se a interposição de Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal se eventual decisão recorrida julgar válida lei local contestada em face de lei federal (artigo 102, inciso III, alínea “d”).

Por fim, não se pode esquecer o que foi dito no referido julgamento pelo Ministro Sepúlveda Pertence: o advogado recolhe imposto de renda, taxa de fiscalização à OAB e o ISSQN. Assim, notários e registradores não podem ter um tratamento mais privilegiado. Mas, por outro lado, tal tratamento não pode ser mais rigoroso, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária assegurado pelo artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

Reinaldo Velloso dos Santos

3º Tabelião de Protesto de Letras e Títulos de Campinas