

---

Prêmio "OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO"- 2006

## ***Informações em Mandado de Segurança – ISS dos Notários e Registradores***

Dr. Paulo Marcos Rodrigues de Almeida

---

Procurador do Município de São Paulo – FISC 42

### RESUMO DA PEÇA PROCESSUAL

(Informações-Defesa do Município no MS 1182/053.06.125226-6, 2ªVFP)

A partir do segundo semestre de 2006, o Município de São Paulo foi alvo de uma avalanche de ações judiciais questionando a constitucionalidade da cobrança do imposto sobre serviços – ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro, prestados pelos mais de cem cartórios extrajudiciais existentes na cidade. Foram mais de uma centena de ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária e mandados de segurança ajuizados no curto período de três meses.

A presente peça processual é uma das inúmeras defesas produzidas pelo Procurador signatário quando do exercício de suas atribuições junto à Subprocuradoria responsável pelo contencioso tributário relativo ao ISS no Departamento Fiscal da Procuradoria-Geral do Município de São Paulo (FISC 42).

Trata-se de informações em mandado de segurança, dividindo-se a peça em seis tópicos, abrangentes desde a detida exposição da realidade fática subjacente à impetração até a questão tributária de fundo, relativa à legitimidade da cobrança do ISS dos notários e registradores, passando pelo exame de questões processuais relevantes, representativas de obstáculos ao julgamento do mérito da ação mandamental.

Relativamente às questões processuais, as informações apontam a pendência de ação declaratória com idêntico objeto movida pelo titular do cartório impetrante e a decadência do direito à impetração. No tocante ao mérito, a peça aborda o

descumprimento de obrigações tributárias acessórias e a inexistência de imunidade tributária recíproca na espécie, analisando a natureza jurídica dos serviços notariais e de registro e da verba percebida a título de remuneração pelos notários e registradores, bem como a base de cálculo do ISS na espécie, concluindo-se pela constitucionalidade da tributação lançada pelo Município de São Paulo.

A defesa em evidência foi acolhida pelo MD. Juízo da 2ªVFP, que denegou a segurança pretendida e reconheceu a legitimidade da cobrança do ISS no caso.

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA 2ª  
VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SÃO PAULO**

**MANDADO DE SEGURANÇA**

**Autos nº 1182/053.06.125226-6**

O **MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**, por seu Procurador infra-assinado, requerendo seu ingresso no feito como assistente litisconsorcial passivo nos autos do mandado de segurança em epígrafe, impetrado por **12º Tabelião de Notas de São Paulo**, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, apresentar suas **INFORMAÇÕES-DEFESA**, consubstanciadas nas razões adiante expostas.

**1. SÍNTESE DO PROCESSADO**

Trata-se de mandado de segurança impetrado por serventia extrajudicial, em que se postula seja *suspensa definitivamente a cobrança do ISS* sobre os serviços notariais e de registro que presta (item 21.1 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, reproduzido na Lei Municipal nº 13.701/03), (cf. pedido final, à fl. 46).

Sustenta o demandante que, por força da Lei Complementar 116/03, está sujeito ao recolhimento do ISS calculado com alíquota fixa de até 5% sobre a receita bruta aferida.

Relata o autor do *writ* que a lei municipal que cuida do ISS na Cidade de São Paulo (Lei 13.701/03) criou dois códigos de recolhimento aplicáveis aos serviços notariais e de registro, sendo um referente a pessoa jurídica (03875), para recolhimento do tributo à alíquota de 5% sobre o faturamento, e outro referente a pessoa física (04014), para recolhimento do tributo à alíquota de 5% sobre R\$ 909,77 (regime especial de recolhimento).

Alega o impetrante que, “*objetivando regulamentar a exigência do ISSQN conforme a Lei 13.701/03, a Prefeitura do Município de São Paulo editou o Decreto nº 47.350 de 06/06/2006, instituindo a nota fiscal eletrônica – Nfe*” (cf. fl. 03). Na mesma data, teria sido editada pela Secretaria de Finanças do Município a Portaria SF 72/06, “*que incluiu as serventias extrajudiciais não oficializadas na relação dos prestadores de serviços obrigados à emissão do referido documento fiscal, além de classificar a atividade no código 03875, ou seja, na qualidade de pessoa jurídica*” (cf. fl. 04).

Aqui, então, surge o ato apontado como coator pelo impetrante, que entende que “*a partir de 01/09/2006, conforme enunciado pela referida Portaria, o notário e registrador inscrito no CCM com base no CNPJ – código 03875, portanto, na qualidade de pessoa jurídica, estará, dessa forma, obrigado a emitir a nota fiscal eletrônica bem como recolher o ISSQN utilizando como base de cálculo o faturamento*” (cf. fl. 04).

Sustenta o autor do *writ*, ainda, que, após a edição da Portaria SF 72/06, “*ficou evidente a pretensão da Municipalidade em exigir o ISSQN sobre o total das notas fiscais emitidas*” (cf. fl. 05).

Diante disso, o impetrante promoveu o cancelamento de sua inscrição como pessoa jurídica no Cadastro de Contribuintes Mobiliários – CCM, visando a afastar a alegada pretensão do Fisco Municipal de exigir o ISS com base no total do faturamento.

O ato coator contra o qual se insurge o impetrante, portanto, é a alegada possibilidade de exigência do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro tomando como base de cálculo o total do faturamento do cartório desde a entrada em vigor da Lei 13.701/03 até a data do cancelamento do CCM com base no CNPJ, possibilidade essa que, segundo entende, surgiu com a edição do Decreto 47.350/06 e da Portaria SF 72/06, que regulamentam a emissão da nota fiscal eletrônica no Município de São Paulo.

Requeru o impetrante a concessão de medida liminar “*para que a autoridade coatora se abstenha de exigir os recolhimentos do ISS sobre os*

*serviços notariais e registrais por ele prestados desde o início da vigência da Lei Municipal nº 13.701/03 até 25 de agosto de 2006, data do cancelamento da inscrição no CCM com base no CNPJ, nos moldes da LC 116/03, Lei Municipal nº 13.701/03, Decreto 47.350/06 e Portaria nº 72” (cf. fl. 46).*

Entendendo este MD. Juízo que, “*com base na nova legislação municipal acima apontada e Cadastro de Contribuintes Mobiliários, o Município de São Paulo passou a classificá-lo como pessoa jurídica, incidindo a base de cálculo própria destes contribuintes*”, foi deferida a liminar postulada, para impedir a autoridade impetrada de adotar medidas tendentes à constituição do crédito tributário discutido (cf. r. decisão de fls. 59/61).

Por fim, após discorrer longamente sobre a ilegitimidade constitucional da tributação dos serviços notariais e de registro (por se tratar de serviço público, delegado pelo Estado e remunerado diretamente pelos usuários mediante o pagamento de tributo, fazendo incidir a imunidade tributária recíproca outorgada pela norma inscrita no art. 150, VI, a da Constituição Federal) – não obstante nenhuma linha tenha sido escrita contra a nova legislação municipal que, alegadamente, seria a base do afirmado ato coator – pede o impetrante seja definitivamente afastada a incidência do ISS sobre os serviços que presta.

Notificada a autoridade tida por coatora, ora vem o Município, regularmente intimado (cf. Lei 10.910/04, art. 19), requerer sua admissão no processo e apresentar a defesa do ato impugnado no *writ*.

## **2. DA REALIDADE DOS FATOS**

Presente o relatório acima, impõe-se registrar, contudo, que os fatos subjacentes à impetração não são tais e quais noticiados pelo impetrante, cabendo esclarecer este MD. Juízo da realidade de fato existente.

Com efeito, afirma o impetrante que os tabeliães e oficiais de registro estão, no âmbito da Lei Complementar 116/03, sujeitos à cobrança do ISS com alíquota fixa de até 5% sobre a receita bruta auferida (v. fl. 03).

*Data venia*, isso não é verdade.

Não obstante seja sabido competir à lei municipal a fixação do valor da base de cálculo e do percentual das alíquotas do ISS – e não à lei complementar, portanto, que só estabelece normas gerais sobre o tributo

– mesmo a lei municipal paulistana não sujeita os notários e oficiais de registro à alíquota de 5% sobre a receita bruta auferida.

A Lei Municipal 13.701/03, que alterou a legislação do imposto sobre serviços na Cidade de São Paulo, adequando-a à Lei Complementar 116/03, estabeleceu para os tabeliães e registradores um regime especial de recolhimento, o mesmo dos profissionais autônomos, em que se tem em consideração uma receita bruta mensal de R\$ 800,00. Confira-se:

*“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; (...)” (grifamos).*

Ou seja, por força da legislação municipal, está o impetrante obrigado ao recolhimento de ISS calculado à alíquota de 5% sobre R\$ 909,77 (valor atualizado para o presente exercício 2006).

De outra parte, afirma o impetrante que, “*objetivando regulamentar a exigência do ISSQN conforme a Lei 13.701/03, a Prefeitura do Município de São Paulo editou o Decreto nº 47.350 de 06/06/2006, instituindo a nota fiscal eletrônica – Nfe”* (v. fl. 03).

*Data venia*, isso também não é verdade.

A Nota Fiscal Eletrônica de Serviços – NF-e foi instituída pela Lei Municipal 14.097/05 e regulamentada pelo Decreto 47.350/06, consistindo no “documento emitido e armazenado eletronicamente em sistema próprio da Prefeitura do Município de São Paulo, com o objetivo de registrar as operações relativas à prestação de serviços” (Decreto 47.350/06, art. 1º).

Ou seja, a instituição da NF-e nada tem que ver com a “regulamentação da exigência do ISSQN conforme a Lei 13.701/03”. Cuida-se, tão somente, da disciplina de obrigações acessórias relativas aos prestadores de serviço, que continuam cumprindo a obrigação principal – i.é., recolhendo o ISS – na conformidade da Lei Municipal 13.701/03.

Afirma o impetrante, ainda, que o Município “veiculou a Portaria nº 72 que incluiu as serventias extrajudiciais não oficializadas na relação dos prestadores de serviços obrigados à emissão do referido documento fiscal, além de classificar a atividade no código 03875, ou seja, na qualidade de pessoa jurídica” (v. fl. 04). Assim, “a partir de 01/09/2006, conforme enunciado pela referida Portaria, o notário e registrador inscrito no CCM com base no CNPJ – código 03875, portanto, na qualidade de pessoa jurídica, estará, dessa forma, obrigado a emitir a nota fiscal eletrônica bem como recolher o ISSQN utilizando como base de cálculo o faturamento” (v. fl. 04)

Aqui, *data venia*, confunde-se redondamente o impetrante.

Em primeiro lugar, a Portaria SF 72/06 não classificou a atividade dos notários e registradores no código 03875 (pessoa jurídica), nem tampouco os obrigou a recolher o ISS utilizando como base de cálculo o faturamento.

O código de recolhimento mencionado (03875 – serviços de registros públicos, cartorários e notariais, pessoa jurídica), assim como o código 04014 (*prestação de serviço não referenciado em outro código do grupo Jurídicos, Econômicos e Técnico-Administrativo, prestado por profissional autônomo, cujo desenvolvimento exija formação em nível superior ou por quem exerça, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público*) foram criados pela Portaria SF 14/04, que aprovou novas tabelas de códigos de serviço, cálculo, livros e documentos fiscais do imposto sobre serviços, tendo em vista a Lei Municipal 13.701/03, que alterou a legislação do ISS na Cidade de São Paulo para adequá-la à Lei Complementar 116/03 (v. doc. anexo).

Assim, é equivocada a afirmação de que o impetrante, por força da nova legislação relativa à Nota Fiscal Eletrônica (particularmente a Portaria SF 72/06), estaria obrigado a “recolher o ISSQN utilizando como base de cálculo o faturamento” (cf.. fl. 04). E isso porque a indigitada Portaria SF 72/06 nada mais fez que relacionar códigos de serviço já existentes (criados pela Portaria SF 14/04) para obrigá-los à emissão do novo documento fiscal. O regime de recolhimento do ISS, como já assinalado, é aquele previsto na Lei Municipal 13.701/03, em nenhum momento alterado pela legislação atinente à obrigação acessória.

Vale dizer, a Lei Municipal 14.097/05, o Decreto 47.350/06 e a Portaria SF 72/06 (que instituem e regulamentam a NF-e) impugnados neste *writ*, em nenhum momento classificam o impetrante neste ou naquele código, tampouco afirmam que as serventias extrajudiciais estão obrigadas a recolher o ISS à alíquota de 5% sobre o faturamento, fato que caracterizaria, segundo a inicial, o suposto ato coator.

Nesse passo, se o ato apontado como coator seria a inscrição do impetrante no código de serviço 03875 (pessoa jurídica), que supostamente o obrigaria a recolher o ISS calculado com base no total de seu faturamento (como afirmado à fl. 07), insurge-se o impetrante não contra a Portaria SF 72/06, como afirma, mas sim contra a Portaria SF 14/04 – que criou o código combatido – e, em última análise, contra a própria Lei Municipal 13.701/03, que instituiu os regimes de recolhimento do ISS.

Veja-se que o impetrante não foi inscrito no código 03875 porque está a obrigado a emitir a NF-e; ao contrário, o impetrante só se viu obrigado a emitir a NF-e porque *já estava inscrito no CCM sob o código 03875*, como pessoa jurídica. O próprio impetrante se desmente, ao afirmar, textualmente, *“que sempre manteve inscrição no CCM Cadastro de Contribuintes Mobiliários com base no CNPJ e em nome da Serventia, considerando que referida inscrição no CCM era necessária apenas para recolhimentos de algumas taxas municipais”* (cf. fl. 04).

O que fez a Portaria SF 14/04 – ao criar os novos códigos de serviço adequados à Lei Complementar 116/03 – foi promover a atualização dos códigos antigos para os contribuintes já inscritos no Cadastro de Contribuintes Mobiliários (cf. determinado pelo item 3 do ato normativo). Assim, estando o impetrante inscrito no CCM como pessoa jurídica desde 26.03.1979, sob o nº 8.457.069-5, com código de estabelecimento 32301, houve a sua inclusão no novo código da pessoa jurídica, cumprindo registrar, por oportuno, que mais do que *direito* de pedir a revisão da atualização de ofício, era *dever* de todo contribuinte comunicar ao Fisco eventuais equívocos, promovendo a atualização cadastral junto ao CCM quando a correlação procedida de ofício não correspondesse à atividade de fato exercida (cf. CTN, art. 113, §2º e item 4 da Portaria SF 14/04).

Esta a realidade dos fatos.

### **3. DA PENDÊNCIA DE AÇÃO DECLARATÓRIA VERSANDO PRECISAMENTE O MESMO OBJETO DESTES MANDADOS DE SEGURANÇA: CONEXÃO**

Antes de adentrar no exame das questões suscitadas na presente demanda, impende registrar, preliminarmente, que foi ajuizada pelo representante do cartório extrajudicial impetrante, sr. Homero Santi, ação declaratória (autos nº 1232/053.06.126387-0, distribuídos aos 11.09.2006 à 3ª Vara da Fazenda Pública) visando a declarar a inexistência precisamente da relação jurídica discutida neste *writ*, isto é, relação jurídica tributária que obrigue o 12º Tabelião de Notas de São Paulo a recolher o ISS sobre serviços notariais e de registro (vide docs. em anexo).

Na ação declaratória referida, ocupa o pólo ativo da demanda o sr. Homero Santi, na qualidade de “representante legal do 12º Tabelionato de Notas de São Paulo”, deduzindo *pedido idêntico* ao deduzido neste mandado de segurança; ou seja, requer o autor a procedência do pedido para “suspender definitivamente a cobrança do ISS” sobre os serviços notariais e de registro a cargo da serventia extrajudicial que titulariza (v. docs. em anexo).

O presente mandado de segurança, por sua vez, foi impetrado pela própria serventia extrajudicial, “*por seu representante legal HOMERO SANTI*” (vide fl. 02), e traz o mesmo pedido da ação declaratória mencionada, postulando-se a concessão da segurança “para suspender definitivamente a cobrança do ISS” (vide fl. 46).

Assim, está-se diante de duas demandas visando à tutela jurisdicional do mesmo interesse, duas ações com o mesmo objeto: uma interposta pelo representado, por seu representante (este *writ*) e outra ajuizada pelo representante, em defesa do representado (a ação declaratória).

Presente este cenário, não resta dúvida de que uma das duas ações deve ser extinta por ilegitimidade ativa *ad causam*, uma vez que, sendo único o interesse perseguido (não tributação por ISS dos serviços prestados pelo 12º Tabelião de Notas de São Paulo), não podem representante e representado ser seus titulares ao mesmo tempo. Vale dizer, ou o afirmado direito de não ser tributado pertence ao cartório enquanto núcleo de funções públicas provido de personalidade judiciária (o Tabelionato, o Ofício de Registros, etc.) ou pertence ao momentâneo titular da serventia enquanto pessoa física.

Tal afirmação assume relevo ainda maior quando se vislumbra a possibilidade de decisões contraditórias, podendo ocorrer de se conceder a ordem neste mandado de segurança (“suspendendo definitivamente a cobrança do ISS” na espécie) e de se julgar improcedente o pedido da ação declaratória concorrente (reconhecendo-se o dever de pagar o imposto sobre os mesmos serviços), tornando irremediavelmente inexecutíveis os julgados.

Entende este Procurador ser parte legítima para buscar a tutela jurisdicional, na espécie, a serventia extrajudicial enquanto entidade, sendo ela quem titulariza a relação jurídica de direito material discutida, e não o seu ocupante momentâneo, que é mero representante do ente. Afinal, como sempre e sempre afirmado pela doutrina, *representante não é parte* (vide, por todos, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO, Instituições de Direito Processual Civil, II, p. 114). Por essa razão, deixa-se de arguir a ilegitimidade ativa *ad causam* neste processo, para fazê-lo na ação declaratória.

Contudo, é de rigor trazer a este juízo a notícia da existência de ação com idêntico objeto ajuizada pelo representante da impetrante e subscrita pelo mesmo patrono que assina a inicial deste *writ*.

Sem embargo da máxima amplitude que se deva dar à liberdade de demandar e ao direito constitucional de ação, quer nos parecer que as iniciativas processuais do 12º Tabelião de Notas de São Paulo – e de inúmeros outros tabeliães e registradores que têm adotado o mesmo procedimento de propor duas ações idênticas, uma em nome do cartório e outra em nome de seu titular – conduzem a manifesto tumulto jurídico-processual, carreando aguda insegurança e incerteza para as relações jurídicas que se discute em juízo.

Assim, a se duvidar de má-fé – móvel que exigiria pronta e severa censura judicial – é inegável que a situação noticiada está a merecer, ao menos, adequado equacionamento, a fim de se evitar a proliferação de decisões conflitantes e julgados inexecutíveis. Vale dizer, ainda que se admita a viabilidade jurídica da co-existência do mandado de segurança e da ação declaratória com o mesmo objeto, é inegável a existência ao menos de conexão na espécie, visto que a causa de pedir e o pedido deduzidos são rigorosamente idênticos em ambas as ações (suspensão definitiva da cobrança do ISS, por suposta incidência da imunidade tributária recíproca).

Presente esse cenário, é de rigor o reconhecimento de que o presente mandado de segurança e a ação declaratória nº 1232/06 da 3ªVFP

são *conexos*, nos exatos termos do art. 103 do Código de Processo Civil (identidade do objeto e também da causa de pedir).

Diante da manifesta conexão entre as duas demandas, impõe-se – por exigência da norma constante do art. 105 do CPC – sejam reunidas as ações propostas em separado para que recebam julgamento simultâneo. Correndo em separado as duas ações conexas, e tendo os juízos desta 2ª VFP e da 3ªVFP a mesma competência territorial, aplica-se o disposto no art. art. 106 do Estatuto Processual, que estabelece, nesses casos, a prevenção do juízo que despachou em primeiro lugar.

Considerando que nestes autos o despacho notificador se deu aos 25.09.2006 – depois, portanto, de ordenada a citação nos autos do processo 1232/06 da 3ªVFP (que se deu aos 15.09.2006, cf. docs. em anexo) – tem-se, inescapavelmente, de reconhecer a prevenção do MD. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, que se tornou o único juízo competente para conhecer das questões versadas na presente demanda.

Sendo assim, diante da prevenção do MD. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, impõe-se a remessa dos presentes autos àquele MD. Juízo para julgamento conjunto das demandas, o que desde já se requer.

#### **4. DA DECADÊNCIA DO DIREITO À IMPETRAÇÃO DO WRIT EM RELAÇÃO AOS ATOS IMPUGNADOS**

Antes de examinarmos o mérito da impetração, cumpre anotar, preliminarmente, que o presente mandado de segurança não comporta conhecimento, tendo em vista o decurso do prazo decadencial de 120 dias desde a ciência inequívoca dos atos combatidos.

Não obstante a narração confusa dos fatos no libelo inicial, com a menção equivocada a certos atos normativos e a omissão de outros, é inegável, até por conta do pedido final formalmente deduzido, que o impetrante pretende ver-se livre da incidência do ISS calculado pela alíquota de 5% sobre o total de seu faturamento, insurgindo-se declaradamente contra a sua inscrição no código de recolhimento 03875, como pessoa jurídica.

Presente este cenário, é de ver que o suposto ato coator combatido – a inscrição no CCM como pessoa jurídica, pelo código de recolhimento 03875 – foi determinada pela Portaria SF 14/04 e não pela nova legislação

relativa à nota fiscal eletrônica – NF-e, como já esclarecido no item 2 desta peça. Como já assinalado, a Portaria SF 72/06 não classificou a atividade do impetrante no código 03875 (pessoa jurídica) nem tampouco o obrigou a recolher o ISS utilizando como base de cálculo seu faturamento.

Foi a Portaria SF 14/04 – que aprovou novas tabelas de códigos de serviço tendo em vista a Lei Municipal 13.701/03 e a Lei Complementar 116/03 – o ato normativo que criou os códigos de recolhimento 03875 (serviços de registros públicos, cartorários e notariais, pessoa jurídica) e 04014 (*prestação de serviço não referenciado em outro código do grupo Jurídicos, Econômicos e Técnico-Administrativo, prestado por profissional autônomo, cujo desenvolvimento exija formação em nível superior ou por quem exerça, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público*).

Assim, não é por força da nova legislação relativa à Nota Fiscal Eletrônica (particularmente a Portaria SF 72/06) que o impetrante estaria obrigado a “recolher o ISSQN utilizando como base de cálculo o faturamento” (cf.. fl. 04). E isso porque a indigitada Portaria SF 72/06 nada mais fez que relacionar os códigos de serviço antes criados pela Portaria SF 14/04, obrigando-os à emissão do novo documento fiscal. O regime de recolhimento do ISS, repise-se, é aquele previsto na Lei Municipal 13.701/03, que em nenhum momento foi alterado pela legislação atinente à obrigação acessória da NF-e.

Vale dizer, a Lei Municipal 14.097/05, o Decreto 47.350/06 e a Portaria SF 72/06 (que instituem e regulamentam a NF-e), impugnados neste *writ*, em nenhum momento classificaram o impetrante neste ou naquele código nem tampouco afirmaram que as serventias extrajudiciais estão obrigadas a recolher o ISS à alíquota de 5% sobre o faturamento, fato que caracterizaria, segundo a inicial, o suposto ato coator.

Nesse passo, se o ato apontado como coator é a inscrição do impetrante no código de serviço 03875 (pessoa jurídica) e a obrigação de recolher o ISS calculado com base no total de seu faturamento (como afirmado à fl. 07), insurge-se o impetrante não contra a Portaria SF 72/06, como afirma, mas sim contra a Portaria SF 14/04 – que criou o código combatido – e, em última análise, contra a própria Lei Municipal 13.701/03, que instituiu os regimes de recolhimento do ISS.

À luz destes fatos, é indisputável que o suposto ato coator impugnado neste *writ* ocorreu já há bem mais de 120 dias (vez que a publica-

ção da Portaria SF 14/04 se deu aos 03.03.2004), fazendo incidir a norma inscrita no art. 18 da Lei 1.533/51, que prevê o prazo decadencial para a impetração do mandado de segurança.

Com efeito, o dispositivo legal mencionado estipula o prazo de 120 dias, contados da ciência, pelo interessado, dos atos que impugna, para a veiculação de sua pretensão valendo-se do mandado de segurança.

Não se afigura zelo excessivo lembrar que o prazo decadencial para impetração do mandado de segurança, não obstante as críticas de que já se viu alvo, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em valioso acórdão da relatoria do eminente Min. CELSO DE MELLO (MS-AgR 23.795-DF, DJ 02.03.2001), visto que o prazo de 120 dias opera a extinção apenas do direito de impetrar o *writ* constitucional, e não a extinção do próprio direito subjetivo afirmado pelo impetrante, que remanesce, se digno de proteção, amparável por qualquer outro meio ordinário de tutela jurisdicional. O tema, hoje, é objeto de súmula, inclusive (verbete nº 632 da Súmula de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal).

Assim, decorrido o prazo decadencial entre a ciência do ato combatido (ocorrida com a publicação do ato normativo) e a efetiva impetração desta ação mandamental aos 31.08.2006, impõe-se o reconhecimento da extinção do direito de impetrar o *writ* constitucional para impugnação dos atos indicados, devendo ser extinto o processo sem apreciação do mérito, face à decadência.

Nesse passo, requer o Município, desde já, o reconhecimento da decadência nos termos do art. 18 da Lei 1.533/51 e a conseqüente extinção do processo sem julgamento do mérito.

## **5. NO MÉRITO**

### **5.1. Do descumprimento da obrigação acessória de promover a atualização cadastral junto ao Cadastro de Contribuintes Mobiliários**

Na remota hipótese de restar não acolhida a preliminar de decadência acima aventada, impende agora, em obséquio ao princípio da eventualidade, examinar o mérito da impetração, em que melhor sorte não assiste ao autor do *writ*, havendo de ser denegada a segurança.

Como já assinalado, o ato apontado como coator seria a “imminente possibilidade” de o Fisco Municipal exigir o recolhimento do ISS sobre

os serviços notariais e de registro com base no total do faturamento do impetrante (como afirmado à fl. 07), por ter sido ele inscrito no código de recolhimento 03875 (pessoa jurídica).

Em primeiro lugar, não se pode perder de perspectiva que, se há “possibilidade” de cobrança do ISS segundo este ou aquele regime de recolhimento, tal não se deve a uma “opção” do Fisco Municipal, mas sim ao dever constitucional de cobrar o tributo nos moldes instituídos pela lei. Deveras, os regimes de recolhimento do ISS na Cidade de São Paulo (geral e especial) foram instituídos pela Lei Municipal 13.701/03, uma vez que somente a lei pode fixar a alíquota do tributo e sua base de cálculo (CTN, art. 97, IV).

Assim, foi a Lei Municipal 13.701/03 que estabeleceu o regime geral de que *“a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente”* (art. 14). Do mesmo modo, a Lei Municipal 13.701/03 determinou a adoção de “regime especial de recolhimento do imposto” para (a) os profissionais autônomos, (b) os que exercem, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público e (c) as sociedades cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade (art. 15).

Presente este panorama, é de ver que os notários e registradores foram submetidos, pela Lei Municipal 13.701/03, a regime especial de recolhimento, em que se tem em consideração uma receita bruta mensal de R\$ 800,00, como já assinalado no item 2 supra.

Assim, sendo variável o valor do repasse feito pelo Estado como remuneração dos notários e registradores (estabelecido em percentuais na legislação estadual, em razão do volume possivelmente maior ou menor de atos praticados num período), foi estabelecido pela lei municipal o valor fixo de R\$ 800,00, com as devidas atualizações, como sendo o preço do serviço pago pelo Estado ao seu delegatário.

Bem se vê, portanto, o quão equivocada é a afirmação do impetrante, de que, por força da nova legislação relativa à Nota Fiscal Eletrônica (particularmente a Portaria SF 72/06), estaria obrigado a *“recolher o ISSQN utilizando como base de cálculo o faturamento”* (cf.. fl. 04). E isso porque a indigitada Portaria SF 72/06 nada mais fez que relacionar códigos de serviço já existentes (criados pela Portaria SF 14/04) como

obrigados à emissão do novo documento fiscal. O regime de recolhimento do ISS era e continua sendo aquele previsto na Lei Municipal 13.701/03, em nenhum momento alterado pela legislação atinente à obrigação acessória da NF-e.

Vale dizer, a Lei Municipal 14.097/05, o Decreto 47.350/06 e a Portaria SF 72/06 (que instituem e regulamentam a NF-e), impugnados neste *writ*, em nenhum momento classificaram o impetrante neste ou naquele código nem tampouco afirmaram que as serventias extrajudiciais estão obrigadas a recolher o ISS à alíquota de 5% sobre o faturamento, fato que caracterizaria, segundo a inicial, o suposto ato coator.

O que se passa na espécie – como já esclarecido no item 2 supra – é que o impetrante só se viu obrigado a emitir a NF-e porque já estava inscrito no CCM como pessoa jurídica desde 26.03.1979, sob o nº 8.457.069-5, apresentando o código de estabelecimento 32301. O próprio impetrante afirma *“que sempre manteve inscrição no CCM Cadastro de Contribuintes Mobiliários com base no CNPJ e em nome da Serventia”* (cf. fl. 04).

Tendo em vista a alteração do arcabouço legislativo que disciplina o ISS, com a promulgação da Lei Complementar 116/03 e da Lei Municipal 13.701/03, houve a necessidade de adequação dos códigos de recolhimento existentes no Município, considerando a exclusão de alguns itens e a inclusão de outros na lista anexa de serviços. Foi editada então, pela Secretaria de Finanças do Município, a Portaria SF 14/04, que aprovou as novas tabelas de códigos de serviço, cálculo, livros e documentos fiscais do imposto sobre serviços, criando, dentre vários outros, os códigos 03875 e 04014, em que se poderia inscrever os prestadores de serviços notariais e de registro, conforme estivessem inscritos no Cadastro de Contribuintes Mobiliários como pessoas físicas ou jurídicas.

Ao criar os novos códigos de serviço adequados à Lei Complementar 116/03, a Portaria SF 14/04 impôs ao Departamento de Rendas Mobiliárias o dever de promover, de ofício, a atualização dos códigos antigos para os contribuintes já inscritos no Cadastro de Contribuintes Mobiliários. Veja-se, a propósito, o disposto pelo item 3 da referida Portaria:

*“3 - Para os contribuintes já inscritos no Cadastro de Contribuintes Mobiliários – CCM até esta data, o Departamento de Rendas Mobiliárias promoverá, com os dados constantes do cadastro, a alteração de ofício dos códigos de serviço”* (Portaria SF 14/04).

E a Portaria SF 14/04, ao assim determinar, nada mais fez que cumprir a legislação municipal pertinente, que estabelece que *“a Administração poderá promover de ofício inscrição, alterações cadastrais ou cancelamento da inscrição, na forma regulamentar”* (Lei Municipal 8.809/78, art. 7º).

Assim, considerando que nos dados constantes do cadastro figurava a inscrição do impetrante no CCM como pessoa jurídica desde 26.03.1979, foi promovida a sua inclusão no novo código criado para as pessoas jurídicas (código 03875).

Diante desta situação, entendendo o impetrante que sua inclusão no código de recolhimento da pessoa jurídica era indevida, deveria ter procurado o Fisco e requerido a alteração do cadastro, para figurar no código próprio daqueles que exercem, *pessoalmente e em caráter privado*, atividade por delegação do Poder Público (código 04014).

A mesma Portaria SF 14/04, aliás, assim determinou. Veja-se:

*“4 – Na hipótese da conversão procedida pela Administração na forma do item 3 não corresponder à atividade ou objeto social exercido pelo contribuinte, o mesmo deverá promover a atualização cadastral junto ao CCM”* (Portaria SF 14/04).

Em realidade, afigurava-se verdadeiro dever instrumental do impetrante – como de todo e qualquer contribuinte, aliás – promover a atualização de seus dados cadastrais diante da constatação de equívocos por parte da Administração. A mesma lei municipal acima citada determina que *“os dados apresentados na inscrição deverão ser alterados pelo contribuinte, na forma e nos prazos regulamentares, sempre que ocorram fatos ou circunstâncias que impliquem sua modificação”* (Lei Municipal 8.809/78, art. 6º).

Contudo, mesmo diante do dever legal de provocar o Fisco Municipal, permaneceu inerte o impetrante, eximindo-se do cumprimento da obrigação acessória que lhe competia. Inerte e silente por mais de dois anos, agora vem o impetrante queixar-se diretamente ao Judiciário de suposto equívoco a que ele mesmo dera causa.

Repise-se. A inclusão do impetrante no novo código de recolhimento da pessoa jurídica (código 03875, Portaria SF 14/04) só se deu porque ele, impetrante, já estava inscrito como pessoa jurídica junto ao Fisco. Nesse cenário, não havia como o Fisco ignorar os dados de que dispunha e incluir o contribuinte em código diverso.

Sendo assim, nada há de ilegal ou abusivo na conduta da Administração impugnada neste *writ*.

## **5.2. Da inexistência de imunidade tributária recíproca na espécie**

Ainda que se saiba ser o mandado de segurança ação constitucional vocacionada a proteger direito líquido e certo ameaçado ou violado por ato ilegal ou abusivo de autoridade quando incabíveis o *habeas corpus* e o *habeas data*, não sendo, por isso mesmo, mero sucedâneo da ação declaratória de inexistência de relação jurídica, impende rebater as extensas colocações do impetrante extraídas de sua ação declaratória (ação nº 1232/06, 3ªVFP) e trazidas como causa de pedir também deste mandado de segurança.

Ao invocar a imunidade tributária recíproca de maneira abstrata e genérica, vale dizer, desvinculada de qualquer ato concreto de autoridade, pretende o impetrante, indisfarçavelmente, obter com este mandado de segurança provimento jurisdicional que o livre da incidência do ISS para sempre e em qualquer caso. Almeja-se, bem se vê, um salvo-conduto.

Sem embargo da indisfarçada desvirtuação do *writ* mandamental na espécie, é de ver que, ainda que se admitisse a viabilidade de se obter uma tal providência por meio do *mandamus*, ainda assim seria o caso de denegação da ordem.

### **5.2.1. Da regularidade formal da exação**

Em primeiro lugar, é de ver que, formalmente, vício nenhum é apontado pelo demandante na exação em tela, repousando sua irresignação exclusivamente na alegação de inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços notariais e de registro.

Deveras, com a promulgação da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, foram incluídos na lista anexa de serviços tributáveis, no item 21.01, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, iniciativa seguida pelo Município de São Paulo, que, promulgando a Lei Municipal nº 13.701/03, relacionou no art. 1º, item 21.01, os serviços de registros públicos, cartorários e notariais como hipótese de incidência do ISS.

Assim, determinado pela Constituição Federal que os serviços tributáveis sejam definidos em lei complementar, e estabelecidos pelo le-

gislador complementar quais sejam esses serviços, o legislador municipal nada mais fez que dar efetividade aos comandos constitucional e legal, editando a lei instituidora do tributo, em atendimento ao disposto pelo art. 97, I do Código Tributário Nacional.

*A quaestio juris*, portanto, repise-se, cinge-se a apurar a possibilidade constitucional de se incluir os serviços notariais dentre aqueles tributáveis por meio do ISS.

### **5.2.2. Da natureza jurídica da atividade notarial e de registro**

Sustenta o demandante, Tabelião, que, por expressa determinação constitucional, presta serviço público. Olvida-se, no entanto – convenientemente – de um acréscimo constitucional que revela a verdadeira natureza jurídica de sua atividade.

Com efeito, as serventias extrajudiciais são instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas, destinadas a “*garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos*” (Lei 8.935/94, art. 1º).

Assim, como já assinalado pelo C. Supremo Tribunal Federal, “*os notários públicos e os oficiais registradores ‘são órgãos da fé pública instituídos pelo Estado’ e desempenham, nesse contexto, ‘função eminentemente pública’*” (RE 178.236-6, Pleno, voto do Min. CELSO DE MELLO). Trata-se, à toda evidência, do “*exercício de parcela da autoridade do Estado (do poder certificante) – que goza da presunção juris tantum de fé pública*” (idem).

Cumprir lembrar, neste ponto, em abono ao quanto afirmado, que a função dos Oficiais do Registro Civil das Pessoas Naturais é exercida, no exterior, pelos Cônsules do Brasil, circunstância que acentua ainda mais o caráter público das atividades notariais e registrais.

Contudo, não obstante se reconheça a oficialidade de que se revestem as funções notariais e de registro público, não se pode olvidar que são elas exercidas, obrigatoriamente, por força de expresso mandamento constitucional (CF, art. 236), em *caráter privado*. Aliás, a bem se atentar para a redação constitucional, a ênfase da norma em destaque, dada pela proposição que inaugura o dispositivo, é justamente para o fato de que “*os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado*”.

Nesse passo, está-se diante de atividades próprias do Poder Público, cuja prestação é traspassada para particulares mediante delegação, afim de que estes dela se desincumbam sob regime próprio, desvinculado do regime a que se submetem os serviços públicos prestados diretamente pelo aparelho estatal.

Assim, na precisa lição do eminente Min. CARLOS AYRES BRITTO, *“serviços notariais e de registro são típicas atividades estatais, mas não são serviços públicos propriamente. Categorizam-se como atividade jurídica stricto sensu, assemelhadamente às atividades jurisdicionais. E como função pública lato sensu, a exemplo das funções de legislação, diplomacia, defesa nacional, segurança pública, trânsito, controle externo e tantos outros cometimentos que, nem por ser de exclusivo domínio estatal, passam a se confundir com serviço público”* (ADIn 2.602-0-MG, Pleno, grifamos).

Os titulares de serviços notariais e de registros, portanto, conquanto exprimam manifestação estatal em seu ofício, são estranhos ao conceito de funcionário ou de servidor público, posto que, por expressa determinação constitucional, conservam sua qualidade de particulares.

Não são servidores públicos titulares de cargos públicos de provimento efetivo na Administração Direta, nem em suas autarquias ou fundações de direito público, tampouco no Poder Judiciário ou na esfera administrativa do Legislativo. De igual modo, não são empregados contratados de nenhum dos entes mencionados, nem tampouco de empresas públicas, sociedades de economia mista ou fundações de direito privado instituídas pelo Poder Público.

Os notários e registradores, enquanto delegados de função pública, nada mais são, portanto, segundo a valiosa lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que *particulares em colaboração com a Administração*, isto é, uma terceira categoria de agentes públicos – ao lado dos titulares de cargos de provimento efetivo e dos empregados públicos – composta *“por sujeitos que, sem perderem sua qualidade de particulares – portanto, de pessoas alheias à intimidade do aparelho estatal (com exceção única dos recrutados para serviço militar) –, exercem função pública, ainda que às vezes apenas em caráter episódico”* (Curso de Direito Administrativo, 17ª edição, p. 232).

São particulares, “alheios à intimidade do aparelho estatal”, que *“praticam, com o reconhecimento do Poder Público, certos atos dotados*

de força jurídica oficial” (idem, ibidem), tal como ocorre, por exemplo, com os diretores das Faculdades particulares regularmente reconhecidas, que não perdem a condição de particulares pelo só fato de exercerem função delegada pelo Poder Público.

Presente este panorama, é de ver que não aproveita ao impetrante a alegação de que os serviços notariais e de registro seriam intributáveis por se cuidar de serviços públicos, visto que, públicos na essência, são eles cometidos a particulares para que os prestem em *caráter privado* (CF, art. 236), da mesma forma que todos os outros serviços públicos concedidos, permitidos ou delegados.

Resta então, a questão de se saber se a remuneração percebida pelos notários tem natureza tributária (hipótese em que restaria confirmada a natureza pública da prestação dos serviços e afastaria, inclusive, a incidência do imposto de renda na espécie).

### **5.2.3. Da natureza não tributária da remuneração paga pelo Estado aos notários e oficiais de registro**

É preciso muito cuidado para não confundir – como maliciosamente pretende o impetrante – as custas e emolumentos pagos pelos usuários dos serviços notariais e de registro *ao Estado* com a remuneração paga *pelo Estado* aos tabeliães e oficiais de registro.

Deveras, está-se a tratar de valores absolutamente diversos: (a) aqueles pagos pelos usuários do serviço estatal ao Estado, por meio do mecanismo de arrecadação conhecido como substituição tributária (as “custas e emolumentos”) e (b) a remuneração dos particulares titulares das serventias extrajudiciais devida pelo Estado, que lhes delega a função.

Com relação aos primeiros, é de ver que o C. Supremo Tribunal Federal tem proclamado reiteradamente a natureza jurídica de *taxa* das custas e emolumentos devidos às serventias extrajudiciais. No julgamento da ADIn 1.378 (MC)-ES, Rel. Min. CELSO DE MELLO, *exempli gratia*, ficou assentado que “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos” (RTJ 168/95). Confira-se ainda, no mesmo sentido, os acórdãos da ADIn 1.772 (MC)-MG,

Rel. Min. CARLOS VELLOSO (DJ 08.09.2000) e ADIn 1.145-6-PB, Pleno, Rel. Min. CARLOS VELLOSO (DJ 08.11.2002).

Compreende-se facilmente que assim o seja, visto tratar-se do desempenho de função eminentemente pública, verdadeiro exercício de parcela do poder estatal, ainda que sob regime de direito privado.

Contudo, tal circunstância – que não se discute – é absolutamente irrelevante para o deslinde da causa em tela.

E isso porque o que se está a tributar são os serviços prestados em caráter privado pelo impetrante, vale dizer, *o valor que está a servir de base de cálculo do imposto sobre serviços não é, à toda evidência, aquele pago pelos contribuintes de fato ao Estado, sob a forma de custas e emolumentos e mediante o mecanismo da substituição tributária, mas sim o valor pago pelo Estado aos notários e registradores, como remuneração pelo serviço prestado.*

Não obstante as investidas retóricas do ilustre patrono do impetrante, não se pode perder de perspectiva que *a remuneração dos tabeliães e registradores não se confunde com as custas e emolumentos pagos pelos usuários do serviço*, do mesmo modo que a remuneração dos escrivães e serventuários dos Ofícios Judiciais, por exemplo, não se confunde com as custas e despesas processuais.

Com efeito, é preciso ter presente que as custas e emolumentos pagos como contra-prestação dos serviços notariais e de registro constituem receita pública (Lei 4.320/64, arts. 9º, 56 e 57), *instituída e titularizada pelo Estado*, que é o sujeito ativo da relação jurídica tributária existente, único detentor de competência impositiva na espécie – dada sua condição de pessoa política – e senhor absoluto dessa receita.

É preciso ter presente, por relevante, que as custas e emolumentos são instituídos como contraprestação de toda a gama de serviços concernentes às funções técnico-administrativas destinadas *“a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos”* (Lei n.º 8.935/94, art. 1º) e não só à parcela delegada aos notários e oficiais de registro.

Ou seja, ao contrário do que pretende fazer crer o impetrante, o titular das custas e emolumentos pagos como contraprestação pelos serviços notariais e de registro é o Estado e não, à toda evidência, o titular da serventia, que é mero substituto tributário, que apenas recebe e repassa

os valores recebidos dos usuários do serviço ao Estado, nos prazos e na forma determinada pela legislação estadual.

Se é certo que as custas e emolumentos constituem receita tributária, qualificando-se como *taxa* – como admite e propugna o próprio autor do *writ* – seria um contra-senso afirmar que esses valores pertenceriam não ao ente tributante, mas ao particular delegatário do serviço, que atua, por força de lei, como substituto tributário na espécie. Aliás, nem poderia ser diferente – não obstante o esforço empreendido pelo ilustre patrono do impetrante – uma vez que *“a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos”* (CTN, art. 7º).

Como já assinalado, os notários e registradores apenas intermedeiam o recolhimento do tributo, mediante o mecanismo da substituição tributária, conforme disposto pela Lei de Custas (Lei Estadual 11.331/02), como, de resto, reconhecido pelo próprio impetrante em sua inicial:

*“Art. 1º. Os emolumentos relativos aos serviços notariais e de registro têm por fato gerador a prestação de serviços públicos notariais e de registro previstos no art. 236 da Constituição Federal e serão cobrados e recolhidos de acordo com a presente lei e as tabelas anexas.*

*Dos Contribuintes e Responsáveis*

*Art. 2º. São contribuintes dos emolumentos as pessoas físicas ou jurídicas que se utilizarem dos serviços ou da prática dos atos notariais e de registro.*

*Art. 3º. São sujeitos passivos por substituição, no que se refere aos emolumentos, os notários e os registradores.*

*(...)”.*

Presente este cenário jurídico-normativo, resta evidente que, ao contrário do quanto afirmado pelo demandante, os notários e registradores não titularizam as custas e emolumentos, que pertencem, por sua própria natureza tributária, ao Estado.

Depreende-se claramente que o titular da serventia é mero arrecadador do tributo, que, *por substituição*, recebe e repassa os emolumentos ao Estado, nos prazos e na forma determinada pela Lei Estadual nº 11.331/02, retendo para si os valores que lhe cabem, após o repasse contábil ao Estado, vez que a totalidade dos valores recolhidos ingressam no orçamento como receitas do Estado (Lei 4.320/64, arts. 9º, 56 e 57).

Para que se admita a tese do impetrante é preciso que, antes, se reconheça a possibilidade jurídica de um particular titularizar receita tributária, circunstância que conduziria à flagrante violação das disposições do art. 7º do Código Tributário Nacional, segundo o qual 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.

Ter-se-ia, também, de admitir a possibilidade de ser atribuída a um particular, agente delegatário – *in casu*, substituto tributário – a cobrança de tributo, que como é cediço, compete exclusivamente às pessoas políticas, dentro da rígida repartição de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal.

O substituto tributário, contudo, indisputavelmente, é responsável apenas pela retenção e recolhimento do tributo.

Assim, uma vez que as taxas pertencem – tributária, orçamentária e financeiramente – ao Estado-membro, o que recebem os titulares das serventias extrajudiciais é apenas parcela dos emolumentos cobrados daqueles que se utilizam dos serviços notariais e de registro, parcela essa que, já integrada ao erário estadual, deixa de ostentar sua originária natureza tributária e se apresenta como quaisquer outros valores provenientes dos cofres públicos.

Vale lembrar, neste ponto, por mero favor dialético, que as disposições dos §§1º e 3º do art. 7º do CTN não se aplicam ao caso dos autos, como é evidente. Tampouco se cuida das hipóteses de entrega do produto de arrecadação taxativamente previstas no art. 159 da Constituição Federal.

Afirmado que os notários e registradores recebem do Estado – e não dos usuários do serviço – apenas parcela dos valores recolhidos como contraprestação dos serviços prestados, impõe-se enfatizar que *as custas e emolumentos concernentes aos serviços notariais não representam exclusivamente a contraprestação do efetivo custo da atividade desempenhada pelos titulares das serventias.*

E isso porque os serviços de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos não se resumem à atividade concretamente desempenhada pelos particulares delegatários de parcela dessa função estatal.

*Deveras, os notários e registradores realizam, em favor do público em geral, apenas parcela da totalidade dos serviços públicos de notas e*

*registro*, sendo certo que outras funções, não delegadas – e algumas até mesmo indelegáveis – são realizadas diretamente pelo próprio Poder Público, por meio do aparelho estatal, como, por exemplo, a licitação e a compra de selos para aposição nos atos de certificação e registro, a realização de correições e fiscalizações, serviços de direcionamento e definição das atribuições e limites territoriais dos respectivos serviços notariais.

Assim, não obstante a falsa impressão inicial, percebe-se facilmente que parcela significativa dos emolumentos cobrados dos tomadores dos serviços notariais e de registro representa contraprestação de serviços desempenhados pelo próprio Estado, por seus servidores, e não pelos tabeliães e registradores, delegados de função pública alheios à intimidade do aparelho estatal.

Veja-se, a propósito, o que dizem as normas gerais para fixação dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, dispostas, por força do §2º do art. 236 da Constituição Federal, na Lei Federal 10.169/00, convenientemente “esquecida” pelo demandante em sua petição inicial:

*“Art. 1.º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta lei.*

*Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.” (grifamos).*

Portanto, à luz do disposto pelas normas gerais aplicáveis à espécie, e ante o caráter vinculado da espécie tributária em tela (taxa), o valor cobrado dos usuários do serviço – custas e emolumentos – deverá levar em conta o custo efetivo de *todos* os serviços envolvidos na atividade notarial e de registro, bem como a remuneração a ser paga ao particular delegatário que presta *parcela* do serviço, em caráter privado.

Nesse contexto, cumpre lembrar a legislação estadual paulista que cuida do tema, já referida (Lei Estadual 11.331/02):

*“Art. 19 Os emolumentos correspondem aos custos dos serviços notariais e de registro na seguinte conformidade:*

*I - relativamente aos atos de Notas, de Registro de Imóveis, de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas e de Protesto de Títulos e Outros Documentos de Dívidas:*

- a) 62,5% (sessenta e dois inteiros e meio por cento) são receitas dos notários e registradores;
- b) 17,763160% (dezessete inteiros, setecentos e sessenta e três mil, cento e sessenta centésimos de milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva fiscalização;
- c) 13,157894% (treze inteiros, cento e cinquenta e sete mil, oitocentos e noventa e quatro centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado;
- d) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados à compensação dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e à complementação da receita mínima das serventias deficitárias;
- e) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, em decorrência da fiscalização dos serviços;

*II – relativamente aos atos privativos do Registro Civil das Pessoas Naturais:*

- a) 83,3333% (oitenta e três inteiros, três mil e trezentos e trinta e três centésimos de milésimos percentuais) são receitas dos oficiais registradores;
- b) 16,6667% (dezesseis inteiros, seis mil seiscentos e sessenta e sete centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado.” (grifamos).

Assim, diante do disposto pelas normas federais e estaduais relativas à fixação das custas e emolumentos, resta evidente que *o que tem natureza tributária são as custas e emolumentos pagos pelo público e titularizados pelo Estado*, e não a parcela repassada pelo Poder Público aos notários e registradores a título de remuneração pelos serviços prestados.

Frise-se: *a remuneração dos notários e oficiais de registro não tem natureza tributária.*

Cumprе lembrar, neste ponto, por relevante e oportuno, que toda a argumentação do impetrante no sentido da ilegitimidade da cobrança do

ISS sobre os serviços que presta repousa na alegação de que os notários e registradores seriam remunerados diretamente pelos usuários dos serviços prestados, mediante o pagamento de taxas. Assim, dada a natureza tributária dessa receita, estaria vedada pela Constituição da República (art. 150, VI, a) a instituição de impostos sobre os serviços por ela remunerados.

Contudo, sem embargo do respeito devido ao entendimento expandido na inicial, a alegação do impetrante, além de inverídica – como se viu nos parágrafos acima – é uma contradição em si mesma.

E isso porque, como já anunciado, de duas, uma: ou (a) as custas e emolumentos de fato pertencem aos tabeliães e registradores e, por isso mesmo, *não se revestem de natureza tributária*, pela simples razão de que particulares não detêm competência impositiva, e, por isso mesmo, essa receita pode servir de base de cálculo para a incidência do ISS; ou (b) os valores pagos pelos usuários dos serviços notariais e de registro *têm natureza tributária* e, por isso mesmo, *pertencem ao Estado*, que separa parcela dessa receita – já aqui, então, livre de sua originária natureza tributária – para remunerar os delegatários, hipótese em que se admite a tributação dos serviços pelo imposto municipal.

Veja-se que, *data venia*, não há como, no sistema jurídico-tributário brasileiro, uma determinada receita ostentar natureza tributária e não pertencer ao Estado. Ou é tributo e pertence ao Estado, ou não é tributo.

Na hipótese dos autos, como já assinalado, está-se diante de valores – custas e emolumentos – que efetivamente se revestem de natureza tributária, como já reconhecido pelo C. Supremo Tribunal Federal. Precisamente por essa razão, não há como se afirmar pertencerem esses valores aos particulares delegatários que, em colaboração com o Poder Público e sob regime de direito privado, desempenham os serviços notariais e de registro.

Diga-se mais uma vez: os valores retidos pelos tabeliães e oficiais de registro a título de sua remuneração (83,3333%, do total arrecadado no caso dos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais, cf. Lei Estadual 11.331/02) não são tributo, mas sim pagamento saído dos cofres do Estado a um seu prestador de serviço.

Note-se, a propósito, que, tivesse a renda dos notários e registradores efetivamente a natureza de tributo, não poderia ela ser gravada nem mesmo pelo imposto de renda, por força da mesma imunidade tributária recíproca ora invocada, outorgada pela norma inscrita no art. 150, VI, a.

Logo, assim como se advoga a inconstitucionalidade da incidência do ISS na espécie, dever-se-ia pugnar, por imperativo lógico, também pela inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre a remuneração dos notários e oficiais de registro. Todavia, ao menos até onde se sabe, a ninguém ocorre sustentar tal tese, tamanho o absurdo jurídico e a repugnância que certamente causaria em todo o restante da massa trabalhadora brasileira, não tão bem remunerada e carente de tamanho privilégio.

Posta a questão nos termos acima, é inegável que a remuneração percebida pelos notários e registradores não se confunde com as taxas e emolumentos *devidos ao Estado*, decorrentes da relação jurídico-tributária que se estabelece entre o Estado-membro e o usuário do serviço público.

#### **5.2.4. Da base de cálculo do imposto sobre serviços na espécie**

Como já assinalado à exaustão, os notários e registradores foram submetidos, pela Lei Municipal 13.701/03, a regime especial de recolhimento, em que se toma em consideração uma receita bruta mensal de R\$ 800,00.

Assim, sendo variável o valor do repasse feito pelo Estado como remuneração dos notários e registradores (estabelecido em percentuais na legislação estadual, em razão do volume possivelmente maior ou menor de atos praticados num período), foi estabelecido pela lei municipal o valor fixo de R\$ 800,00, com as devidas atualizações, como sendo o preço do serviço pago pelo Estado ao seu delegatário.

Em realidade, o que se passa na espécie é o seguinte:

- 1) o usuário do serviço (sujeito passivo de fato) recolhe as custas e emolumentos devidos: *não é este o preço do serviço prestado pelos tabeliães e registradores*, por se tratar de receita tributária, pertencente ao Estado;
- 2) o tabelião ou registrador (sujeito passivo por substituição) faz o repasse de *toda* a receita tributária arrecadada ao Estado: *aqui também, por óbvio, não se cuida de preço do serviço notarial e de registro*;
- 3) o Estado, de posse da *totalidade* da receita arrecadada, repassa ao tabelião ou registrador o percentual referente à sua remuneração, que não ostenta natureza tributária (repassa meramente contábil, vez que, de fato, o valor fora retido pelo delegatário):

*aqui é que se tem a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços notariais e de registro prestados pelo delegatário, sendo a efetiva remuneração do tabelião ou registrador o preço do serviço, estimado previamente pelo Fisco no valor de R\$ 800,00.*

Nítido, portanto, que o Município não está a tributar serviços prestados pelo Estado nem a utilizar a totalidade dos valores arrecadados pelos notários e registradores (o que incluiria os valores retidos pelo Estado) como base de cálculo de seu imposto, mas tão somente aquela referente ao repasse a eles efetuado pelo Estado de São Paulo, circunstância que afasta a invocação da imunidade na hipótese, uma vez que os serviços, embora públicos na essência, são prestados em caráter privado por expressa imposição constitucional e os valores pagos pelo Poder Público aos particulares que lhe prestam serviços não ostentam natureza tributária, não havendo mácula na base de cálculo escolhida pela lei municipal.

Rigorosamente legítima, portanto, a incidência do imposto sobre serviços na espécie, não comportando acolhimento as razões do impetrante, motivo para a denegação da segurança.

#### **5.2.5. Da ADIN 3.089, questionando a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03**

Por fim, cumpre esclarecer, no tocante ao julgamento da ADIn 3.089, citada pelo impetrante, que o C. Supremo Tribunal Federal ainda não firmou posição a respeito da matéria.

Com efeito, a ADIn 3.089 foi ajuizada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR visando à declaração de inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (serviços de registros públicos, cartorários e notariais).

Iniciado o exame do pedido de Medida Cautelar aos 20.09.2006, com votos do eminente Ministro Relator CARLOS AYRES BRITTO pela procedência e do eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE pela *improcedência* do pedido, foi o julgamento adiado em razão de pedido de vista do eminente Min. JOAQUIM BARBOSA.

Do julgamento já iniciado, impende registrar as bens lançadas colocações do insigne Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, sempre sereno e preciso em seus votos:

*“Se vamos levar essas definições para outros efeitos às últimas consequências, (no sentido de que) a renda do cartório é uma renda tributária, então como incidir um imposto de renda sobre uma renda tributária? (...) (o serviço notarial e de registro) é atividade estatal delegada tal como exploração de serviços públicos essenciais, mas enquanto atividade privada, é um serviço sobre o qual nada impede a incidência sobre do ISS” (fonte: boletim eletrônico de Notícias do C. Supremo Tribunal Federal, edição de 21.09.2006, 13h14min – [www.stf.gov.br/noticias/imprensa](http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa)).*

Como se nota, portanto, além de toda a fragilidade da tese do impetrante já exposta nos tópicos acima, a questão está ainda indefinida nas lindes de nossa Corte Suprema, tendo um de seus mais eminentes e respeitados Ministros, contudo, já se manifestado no sentido da absoluta legitimidade constitucional da incidência do ISS sobre serviços notariais e de registro.<sup>1</sup>

## 6. CONCLUSÃO

À luz das razões expendidas, REQUER o Município de São Paulo digne-se Vossa Excelência acolher a presente contestação para o fim de:

- *preliminarmente*, determinar a remessa dos autos ao MD. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, prevento, DIANTE DA CONEXÃO deste processo com o de nº 1232/053.06.126387-0, distribuído aos 11.09.2006 àquela vara;
- *preliminarmente*, reconhecer a DECADÊNCIA do direito à impetração e extinguir o processo sem julgamento do mérito, diante do decurso de mais de 120 dias entre a ciência dos atos impugnados e o ajuizamento do *writ*, condenando-se o impetrante ao pagamento das custas e despesas processuais;
- *subsidiariamente*, em não sendo esse o entendimento de Vossa Excelência, DENEGAR A SEGURANÇA, igualmente condenando o impetrante nas verbas sucumbenciais.

São Paulo, 30 de outubro de 2006

<sup>1</sup> Com relação à ADIn 3.089, alguns meses após a elaboração desta peça, foi proferido voto-vista pelo eminente Min. Joaquim Barbosa (aos 26.04.2007), acompanhando a divergência inaugurada pelo insigne Min. Sepúlveda Pertence, que julgava improcedente a ação, no que foi acompanhado pelos ilustres Mins. Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cezar Peluso e Gilmar Mendes, tendo havido novo pedido de vista, pelo insigne Min. Marco Aurélio. Nesse passo, havendo 7 votos (dos 11 possíveis) favoráveis à incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registro, tudo leva a crer será confirmada pelo C. Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade da tribu-  
u:.