

## **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TABELIÃO – RECOLHIMENTO A MENOR E/OU AUSÊNCIA DE REPASSE DAS TAXAS JUDICIÁRIAS E EMOLUMENTOS INCIDENTES NOS ATOS NOTARIAIS E PAGOS PELOS USUÁRIOS**

***Por Rafael Vasconcelos Noieto***

Inicialmente, antes de se averiguar a essência da responsabilidade tributária do tabelião em relação às exações compulsórias devidas em seus serviços prestados, convém apresentar as rubricas tributárias incidentes sobre tais serviços.

Primeiro, portanto, vale destacar os emolumentos, que são a contraprestação paga pelo usuário a título de remuneração do ofício cartorário.

Atualmente, não há controvérsia acerca da natureza jurídica dos emolumentos incidentes sobre os serviços prestados pelos cartórios extrajudiciais, haja vista que o Supremo Tribunal Federal, desde há muito tempo, os empresta contornos jurídicotributários [1].

Em assim sendo, há a atração do princípio da legalidade quanto à exigência ou aumento dessa espécie tributária (art. 150, inc. II, Constituição Federal – CF), como não poderia deixar de ser.

Por sua vez, a União, fazendo uso da sua competência normativa para edição de normas gerais para a fixação de emolumentos, editou a Lei Federal nº. 10.169/2000 com o fito de regulamentar o art. 236, § 2º, da CF, autorizando os Estados e o Distrito Federal a fixar o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro (art. 1º).

Assim, cada Estado da federação está autorizado a disciplinar a matéria desde que observadas as normas da Lei Federal nº. 10.169/2000 [2].

Paralelamente, além dos emolumentos, pode existir também a incidência da taxa judiciária, esta devida ao Poder Público em razão da efetiva prestação do serviço.

Em consequência, estas duas exações são de competência normativa do plano estadual, sendo que o STF já reconheceu a constitucionalidade de lei estadual que admitia a cobrança de emolumentos cumulados com taxas judiciárias sobre os serviços notariais [3].

Também, não se olvida da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN incidente sobre os serviços notariais cuja constitucionalidade fora reconhecida pelo STF [4]. Este, no entanto, de competência tributária dos municípios (art. 156, inc. III, CF).

Apresentados, portanto, os moldes normativos gerais das taxas judiciárias e dos emolumentos incidentes sobre os serviços prestados pelos cartórios extrajudiciais, é de responsabilidade do oficial dessas serventias fiscalizar e promover o correto recolhimento das exações em acordo com a sua atuação notarial.

Fixadas tais premissas, passemos à análise no decorrer desse estudo da responsabilidade dos tabeliães acerca dos créditos tributários originados de sua atuação notarial para fins de exigibilidade direta/subsidiária.

Nesse ponto, importante destacar que o sujeito passivo da obrigação tributária consistente nos atos praticados perante e pelos notários é o usuário dos serviços burocráticos, sendo que eventual responsabilidade tributária do tabelião advém de sua condição de terceiro responsável.

Por sua vez, sem embargo de outras classificações, a doutrina em geral separa em duas as modalidades de responsabilidade: a) por substituição, em que evento anterior à ocorrência do fato gerador determina a modificação do sujeito passivo; b) por transferência, em que evento posterior à ocorrência do fato gerador determina a modificação do sujeito passivo.

Para a presente narrativa, importa especificar a responsabilidade por transferência. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional – CTN traz três seções em seu Capítulo V, do Título II, relativas à responsabilidade tributária, versando sobre: a) responsabilidade dos sucessores; b) responsabilidade de terceiros; c) responsabilidade por infrações.

Trata-se de disciplina específica do CTN em que se admite, ainda que por outro marco legal, a atribuição de responsabilidade a terceiro, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (art. 128, CTN).

Assim, especificamente no que atine à responsabilidade do tabelião em face dos atos praticados por eles, a referência legal no presente caso alcança os art. 134, inc. VI, e art. 135, inc. I, do CTN, *in verbis*:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;”

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior; (...)”

Note-se que o objeto do presente estudo apenas passa pela primeira hipótese do inc. VI, qual seja, os tributos devidos sobre os atos praticados pelos notários, deixando-se para outro momento a análise quanto à responsabilidade tributária dos atos perante eles praticados.

Delimitado o objeto e analisando a legislação de regência, o art. 134, do CTN, trata, portanto, da responsabilidade de terceiros em atuação regular, isto é, sem a prática de ato com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, ocasião em que há a necessidade do implemento de dois requisitos: a) impossibilidade de o contribuinte cumprir a obrigação; b) e a omissão do notário em promover em averiguar o recolhimento dos tributos devidos.

Hugo de Brito Machado, interpretando o texto legal, entende que a responsabilização do terceiro não é dissociada do implemento dos dois requisitos:

“A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido.” [5]

Seguindo essa linha de raciocínio também o magistério de Kyoshi Harada: “Por se tratar de responsabilidade solidária, alguns autores entendem que a responsabilidade das pessoas enumeradas nos incisos I *usque* VII independe da verificação de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124 do CTN).” [6]

Dessa forma, em se tratando de atuação regular, ou seja, inexistentes o abuso de poder e a infração a norma aplicável, a provocação do terceiro responsável para adimplir o crédito tributário em aberto pressupõe os dois requisitos acima expostos.

No entanto, esta manifestação se reporta especificamente às hipóteses em que os tabeliães não recolhem devidamente os tributos incidentes sobre os atos por eles próprios praticados.

Em consequência, essa omissão dificilmente escapa ao art. 30, do inc. XI, da Lei Federal nº. 8.935/94, *in verbis*:

“Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: (...) XI - fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar”;

Isso porque não é concebível que o tabelião possa praticar os atos finalísticos de sua atividade burocrática sem promover e fiscalizar o recolhimento tributário devido.

Veja-se que não se está a tratar de casos neste artigo em que o tabelião deva fiscalizar o recolhimento do imposto de ato jurídico precedente a sua atividade notarial, como por exemplo, o recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI em um ato registral, que também já ensejaria a aplicação do art. 30, do inc. XI, da Lei Federal nº. 8.935/94, muito embora se reconheça que há precedentes judiciais em contrário.

A hipótese deste estudo, a título de referência e adaptando o caso concreto acima, recai, retomando o exemplo anterior, sobre os próprios emolumentos, as taxas judiciais e o ISSQN eventualmente devidos do próprio ato registral da transmissão imobiliária levada a cabo pela serventia extrajudicial, por exemplo, o que é mais grave ainda.

Ora, nesse caso, não há outro agente público, sem se imiscuir nas diversas classificações da doutrina administrativa sobre o tema, que deva promover e fiscalizar o recolhimento dessas taxas e impostos que não o próprio tabelião ou respondente interino do cartório.

Nesse sentido, em tese, a ofensa ao texto legal acima transcrito pode ser exemplificada em duas condutas: a) a cobrança a menor do usuário e consequente recolhimento insuficiente do tributo devido sobre o ato notarial praticado; b) a cobrança correta do usuário com a retenção parcial ou total do tributo sem o repasse devido ao órgão arrecadador de direito.

Na primeira hipótese, poder-se-ia aventar exemplos em que o *déficit* identificado seja decorrente de equívoco do oficial a atrair apenas o elemento subjetivo da culpa, como o caso em que fosse lançado por erro ato notarial divergente ao que efetivamente praticado.

No entanto, mesmo nesse caso, em razão da incorreta fiscalização e promoção do recolhimento a menor do tributo, a ofender o art. 30, do inc. XI, da Lei Federal nº.

8.935/94, a responsabilidade do notário seria a decorrente do art. 135, inc. I, do CNT, a afastar qualquer benefício de ordem.

Ainda, se o equívoco da cobrança é capaz de ensejar a responsabilização pessoal do tabelião, com mais razão ainda a hipótese de retenção indevida do tributo recolhido.

Neste último caso, o dolo específico é evidente, podendo ensejar, inclusive, sua responsabilização pessoal funcional para os fins do art. 137, do CTN, c/c art. 35 da Federal nº. 8.935/94 e atração da lei penal.

Aqui, importante destacar que, além do recolhimento ao tesouro dos tributos recolhidos, não é raro a legislação de regência determinar a repartição de parte do valor arrecado a outros destinatários [7], o que não desnatura a natureza tributária em razão de que a destinação legal do produto da arrecadação é irrelevante para tanto, a teor do art. 4, inc. II, do CTN, *in verbis*:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

De outra banda, há casos concretos de respondentes interinos, inclusive, em que se identifica o retardo no repasse dos tributos para competência posterior a fim de não submeter os ganhos ao teto constitucional mensal, cujo limite fora reconhecido aplicável pelo STF [8], considerando que na competência correta o referido teto já teria sido atingido.

Assim, tanto no primeiro caso em que houve a culpa, quanto no segundo atestando-se a presença do dolo, portanto, a responsabilidade pelo crédito tributário em aberto é pessoal do tabelião, podendo a ele serem direcionados de forma exclusiva os meios de cobrança disponíveis, como instauração de processo administrativo para cobrança, inscrição em dívida ativa, ajuizamento de execução fiscal, protesto, etc...

**Rafael Vasconcelos Noletto.** *Procurador do Estado de Goiás. Advogado. Membro da Comissão do Advogado Público da OAB/GO.*

[1] (ADI 3694, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2006, DJ 06-11-2006 PP-00030 EMENT VOL-02254-01 PP-00182 RTJ VOL-00201-03 PP-00942 RDDDT n. 136, 2007, p. 221); [**A DI 1.378 MC**, rel. min. **Celso de Mello**, j.

30111995, P, *DJ* de 3051997.]; **ADI 3.826**, rel. min. **Eros Grau**, j. 12-05-2010, P, *DJE* de 20-08-2010

[2] No Estado de Goiás, as Leis Estaduais nº. 14.376/02 e 19.191/15 regulam a matéria.

[3] **ADI 3.826**, rel. min. **Eros Grau**, j. 12-5-2010, P, *DJE* de 20-08-2010

[4] (ADI 3089, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 RTJ VOL-00209-01 PP-00069 LEXSTF v.30, n. 357, 2008, p. 25-58)

[5] (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 29ª edição, p. 158).

[6] Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

[7] Por exemplo, no âmbito de Goiás, há a repartição dos emolumentos entre vários fundos designados por lei, a teor da Lei Estadual nº. 19.191/15.

[8] Submissão da remuneração do responsável interino pela serventia extrajudicial ao teto constitucional. (...) O titular interino não atua como delegado do serviço notarial e de registro porque não preenche os requisitos para tanto; age, em verdade, como preposto do Poder Público e, nessa condição, deve-se submeter aos limites remuneratórios previstos para os agentes estatais, não se lhe aplicando o regime remuneratório previsto para os delegados do serviço público extrajudicial (art. 28 da Lei 8.935/1994). [**MS 30.180 AgR**, rel. min. **Dias Toffoli**, j. 21102014, 1ª T, *DJE* de 21112014.] = **MS 29.093 EDED AgR**, rel. min. **Teori Zavascki**, j. 1442015, 2ª T, *DJE* de 382015