

Dos necessários *distinguishing* e *overruling* que devem ser realizados na tese do REsp nº 1.328.384

É sabido que, após a tese fixada pelo STF no sentido de que cartórios devem se submeter ao ISS (ADI nº 3.089), diversos ofícios foram ao Poder Judiciário solicitar que fosse aplicada a tributação fixa prevista no art. 9º do Decreto-lei nº 406/1968, afastando com isso a tributação sobre o faturamento, muito mais gravosa.

No referido julgado, o STJ fixou a tese geral de que a atividade exercida pelos cartórios em geral não comporta o benefício da tributação fixa (máximo de R\$ 267,26 por profissional), por exibir caráter empresarial. Segundo a jurisprudência da Corte Superior, a natureza de empresa decorre de dois fatores principais: (i) o fato de o serviço não ser prestado em caráter personalíssimo, o que se ocorre tendo em vista que o tabelião poder contratar assistentes e auxiliares, nos termos do art. 20 da Lei nº 8.935/1994; e (ii) o fato de que os cartórios visam lucro.

Não obstante a posição da 1ª Seção do STJ quanto ao assunto, entendemos que há necessidade de se fazer uma distinção (*distinguishing*) muito importante, que não colide com a orientação firmada, descrita no item (i). Apesar de o STJ não ser o foro adequado para análise de fatos, deve-se notar que a ação que foi julgada e na qual foi proferido o acórdão (REsp nº 1.328.384) foi ajuizada pelo delegatário do Serviço Notarial e Registral da Comarca de Tramandaí/RS, cujo último faturamento divulgado pelo TJRS foi de quase R\$ 800 mil (mês de 09/2020). Ou seja, trata-se de um grande cartório, muito provavelmente com estrutura de empresa.

No entanto, essa não é a realidade da maioria dos cartórios do Estado do Rio de Janeiro. Como se percebe do relatório de receita cartorária divulgada pelo CNJ (https://www.cnj.jus.br/corregedoria/justica_aberta/?#), há cartório na Capital que faturou, em janeiro de 2020, pouco mais do que R\$ 13 mil. Fora da Capital então há um sem número de cartórios com receitas totais inferiores à R\$ 10 mil. Esses cartórios certamente não ostentam estrutura de empresa e as atividades são realizadas sob a forma de trabalho pessoal. O mesmo ocorre com cartórios que faturam mais, mas que não podem ser considerados como empresa. Esse é um *fato econômico* - inerente ao setor dos cartórios - que é irrefutável e não pode ser ignorado pelos tribunais.

O *distinguishing* que se impõe, portanto, é no sentido de que a jurisprudência do STJ é inteiramente aplicável nos casos em que efetivamente se esteja diante de um cartório com estrutura empresarial - como no caso concreto analisado no REsp nº 1.328.384 -, mas essa é uma questão de prova. Para os casos em que se comprove, por qualquer meio permitido, que não se está diante de uma estrutura empresarial, então seria cabível a tributação fixa. Ou seja, a tese não pode ser fixada aprioristicamente, mediante apenas a interpretação legislativa, mas depende de análise casuística e das provas apresentadas.

É exatamente o que acontece quando uma clínica médica ou um escritório de engenharia pretendem se valer da tributação fixa: eles devem provar que fazem jus ao benefício, trazendo documentos que comprovem sua natureza de sociedade uniprofissional, nos termos da lei aplicável. Não há razão para que com os cartórios seja diferente e a análise seja genérica e aplicada a todos de maneira uniforme, sem considerar a situação individual de cada um.

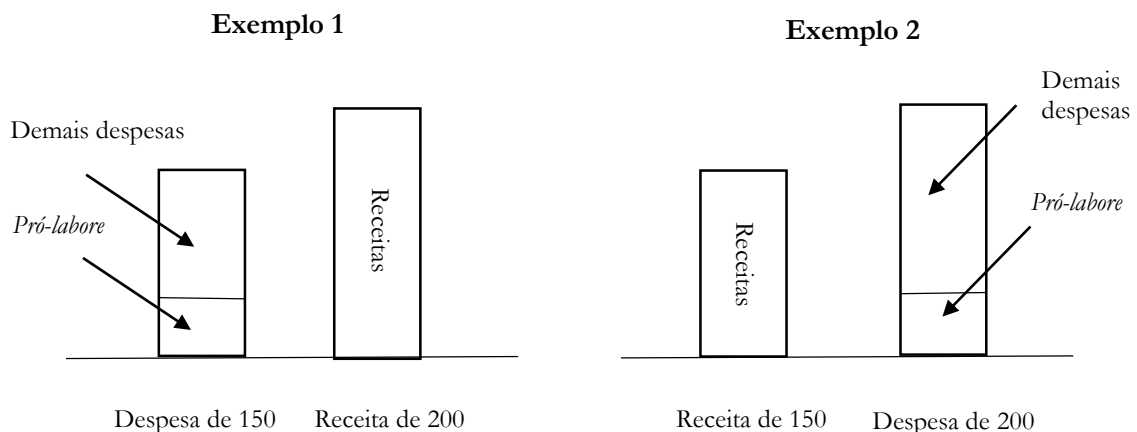
No que diz respeito ao argumento de que a natureza de sociedade uniprofissional deve ser afastada tendo em vista a finalidade lucrativa, o entendimento merece ser revisto, com adoção de nova orientação pelo Tribunal (*overruling*). Essa é uma alegação suscitada com menos frequência, mas que merece ser afastada definitivamente, posto que colide com regras contábeis elementares. Esse fundamento é capitaneado pelo Min. Herman Benjamin, que aduz nos autos do REsp 1.187.464/RS (Segunda Turma, DJe 1º/7/2010):

“(...) o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples ‘remuneração do próprio trabalho’, prevista no art. 9º, § 1º, da LC 116/2003”

A alegação é recheada de erros, como se nota a seguir:

- 1) em primeiro lugar, não é a Lei Complementar nº 116/2003 que trata do assunto, e sim o Decreto-lei nº 406/1968;
- 2) Em segundo lugar, o referido decreto absolutamente nada menciona sobre intuito lucrativo, como parece da redação tal como colocada;
- 3) Em terceiro lugar, o STF alega que há sim o intuito lucrativo, mas a ilação é utilizada para defender a tributação pelo ISS (ADI nº 3.089) e nada tem a ver com a vedação ao regime do ISS fixo;
- 4) Em quarto e último lugar, a ideia de que há dois tipos de remuneração (*pró-labore* e lucro) e que eles são incompatíveis entre si, não se justifica mediante critérios contábeis, conforme se passa a abordar brevemente abaixo.

De acordo com a fundamentação supra citada, os cartórios visam o lucro, o que atrai a natureza empresarial. Para que isso não ocorresse, eles deveriam ser remunerados apenas e tão somente pelo próprio trabalho (remuneração conhecida como *pró-labore*). Esse fundamento não se sustenta, pois o pró-labore deve ser debitado à conta de custos ou despesas operacionais, sendo considerado para fins de apuração ou lucro ou prejuízo. O esquema abaixo ilustra a questão:





No Exemplo 1, mesmo que haja pró-labore, houve lucro de 50. Isso porque, mesmo considerando a remuneração pelo trabalho pessoal, a receita foi maior que a despesa. No Exemplo 2, houve prejuízo de 50, pois a despesa foi maior que a receita.

Então sempre haverá prejuízo ou lucro, pois é impossível que durante todos os meses do ano as receitas sejam exatamente iguais as despesas (nelas consideradas o pró-labore). Dito de outra forma, mesmo que haja a remuneração via pró-labore, sempre haverá lucro ou prejuízo. Tomando isso como premissa básica e irrefutável, o cartório deve dar lucro ou prejuízo, sendo certo que o prejuízo reiterado levará ao seu fechamento. Dessa forma, o único objetivo a ser perseguido pelo dono do cartório é o lucro e isso decorre de uma premissa contábil que nada tem a ver com o fato de ser ou não uma sociedade uniprofissional. O mesmo ocorre com clínicas médicas, escritórios de advocacia, engenharia, arquitetura, etc. Todos sempre apuram lucro ou prejuízo, mesmo que os sócios recebam pró-labore.

Por fim, deve-se registrar que a finalidade da tributação fixa, conforme elucidado pelo autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Dr. Rubem Gomes de Souza, sempre foi de evitar a sobreposição de incidências que atingia os profissionais autônomos. Isso porque a base de cálculo do ISS - receita bruta - também é utilizada por outro imposto (federal): o IRPJ. Por essa razão, a tributação fixa pelo ISS foi aplicada também às sociedades uniprofissionais (compostas de profissionais autônomos), de maneira a evitar essa dupla incidência, como medida de justiça fiscal e observância ao princípio da capacidade contributiva.

No caso dos cartórios, essa é uma medida que se faz mais relevante que para qualquer outro setor. E isso por uma razão muito simples: o delegatário está submetido ao IRPF, com alíquotas que chegam até a 27,5% da receita (art. 38, IV, e 118, I, do RIR/2008). Veja que, para empresas no lucro presumido, a tributação federal total não atinge 15%, considerando PIS/COFINS, IRPJ e CSLL. Ou seja, para fins de tributação federal, o delegatário é submetido ao regime de tributação da pessoa física, com carga tributária nitidamente maior (quase o dobro); mas para fins de tributação pelo ISS, o dono de cartório é equiparado a empresa, atraindo também uma tributação majorada.

À toda evidência, esse sistema não respeita os princípios da capacidade contributiva e de justiça fiscal. É preciso mostrar ao Poder Judiciário que não subsiste mais a reputação antiga de que os cartórios gozavam, como sendo centros de produção de riquezas altíssimas, dominadas por poucos profissionais agraciados com a delegação e donos de fortunas incalculáveis. Esses sim devem ser submetidos à tributação do ISS pelo faturamento. No entanto, o tabelião que administra cartórios pequenos, que trabalha todos os dias, que não dispõe de estrutura empresarial, este deve ser tributado da forma mais leve.

Para o sucesso dessa ação, é necessário juntar toda e qualquer documentação que comprove que o tabelião de fato exerce seu ofício no dia a dia e que o cartório não possui estrutura empresarial, tais como (lista exemplificativa):

- (a) contrato de locação ou outro documento que comprove o espaço utilizado (grandes cartórios ocupam andares inteiros de prédios imensos ou até mais de um andar);



- (b) folha de pagamento comprovando a existência de poucas pessoas (grandes cartórios muitas vezes empregam mais de centena de pessoas);
- (c) atos assinados pelo tabelião, como por exemplo, escrituras, testamentos, respostas a ofícios diversos, atas de abertura de livros, etc;
- (d) emails diários (com nome e informações confidenciais devidamente cobertos), comprovando que o tabelião mantém contato com seus empregados, com a Corregedoria e administra o cartório;
- (e) títulos acadêmicos, participações em *lives*, palestras, congressos, mesas, colóquios, seja como interventor ou público em geral;
- (f) toda e qualquer prova para demonstrar que o tabelião está presente no dia a dia do cartório, exercendo suas funções, bem como que seu cartório possui estrutura média ou pequena.

A tese é aplicável a todos aqueles que ainda não ajuizaram ação visando a redução na carga do ISS, pela aplicação da tributação fixa, ou mesmo aqueles que têm ações, mas estão sendo autuados pela Prefeitura do Rio de Janeiro.

Luciano Gomes Filippo

Mestre e doutor em direito pela Universidade Panthéon-Assas (Paris).

luciano@vdaf.com.br

(21) 98134-3756