



Texto publicado sábado, dia 6 de junho de 2009

ARTIGOS

ISS sobre cartórios não pode ser fixo



POR FABIO RINALDI MANZANO

Após o julgamento pela improcedência da ADI 3.089, que teve como consequência a declaração de constitucionalidade da cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre as atividades de Registros Públicos, Cartorários e Notariais, a questão enfrentada agora pelas municipalidades brasileiras diz respeito à forma mais correta (e justa) de tributar tais atividades.

Os prestadores de tais serviços sustentam legalidade em pleitear a tributação de suas atividades pelo ISSQN sob a forma de valor fixo anual, independente do faturamento mensal, alegando que, de acordo com o Decreto Lei 406/68, exercem a prestação de serviços sob a forma do trabalho pessoal:

“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.”

Desprendendo-nos da discussão sobre a legalidade/constitucionalidade de tal forma de tributação, resta-nos definir a expressão “prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”.

De acordo com o professor Bernardo Ribeiro de Moraes^[1], “*por trabalho pessoal do próprio contribuinte, entendemos o serviço (puro fornecimento de trabalho) prestado por pessoas físicas, em caráter de trabalho da própria pessoa, não atinge o serviço prestado por pessoas jurídicas e nem os realizados em caráter empresarial*”. (pg 537). De acordo com o referido autor, tal conceito deveria abranger as seguintes características:

a) ser da modalidade de “fornecimento de trabalho” e não das outras espécies de serviços. O conceito de “serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte” abrange o serviço do médico, do engenheiro, do advogado, do artista (casos de fornecimento de trabalho), mas não pode abranger os serviços de locação de bens móveis, depósito, venda de bilhetes de loteria, hospedagem, etc.;

b) ser prestado por pessoa física. A pessoa jurídica não presta serviços sob a forma de trabalho pessoal, aquele em que a própria pessoa presta, pessoalmente, o serviço. Não será o trabalho fornecido por empresa, mas apenas o do profissional autônomo (parte destes). Se a lei desejasse atingir todos os profissionais autônomos, o legislador não teria dito “serviço sob a forma de trabalho pessoal”, mas, conforme lembra Luiz de Sá Monteiro, teria disposto de outra forma: “quando se tratar de serviço prestado por profissional autônomo, o imposto será calculado...”^[2];

c) ser prestado em caráter de “trabalho pessoal” e não empresarial. Se a pessoa se serve de capital e de pessoal, o serviço deixa de ser pessoal para ser da empresa. O contador presta serviço pessoal; o escritório de contabilidade não. O serviço terá caráter pessoal quando seja realizado diretamente pelo prestador do serviço, sem o auxílio profissional de outras pessoas, não sendo considerada a ajuda de quem não colabora na produção do trabalho (receptionista em um consultório médico; encarregada da limpeza; etc.) Se a

prestação de serviços é feita com a colaboração de terceiros ou de máquinas, ferramentas ou veículos, que impliquem na "produção de serviço", o resultado do trabalho não será pessoal. (...)" (pg 540).(Grifos meus)

Dentre os requisitos acima mencionados, passo a analisar aquele que considero o mais relevante e indispensável para fins de caracterização do tipo legal, inclusive por ser constante do corpo da lei: "prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (Art. 9º Decreto Lei 406/68e Art. 53, I da Lei 1890/83)", ou seja, o requisito do serviço ser prestado em caráter de "trabalho pessoal".

Conforme já exposto na citação do ilustre Bernardo Ribeiro de Moraes, posicionamento sustentado majoritariamente pela doutrina, exercer um serviço sob a forma de trabalho pessoal significa exatamente o oposto de exercer empresarialmente uma atividade econômica. O Código Civil brasileiro transmite claramente esta ideia excludente entre o exercício pessoal e empresário de uma determinada atividade, vejamos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Interpretando, ainda que literalmente, o dispositivo do Código Civil, imediata conclusão torna-se evidente de que mesmo exercendo atividade caracterizada como intelectual, havendo constituição do elemento empresa, será o seu exercente considerado empresário. Partamos então para a definição do que seria "empresa" ou "elemento empresa".

Conforme Fabio Ulhoa Coelho, "a empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontram articulados, pelo empresário (que a organiza), os quatro fatores de produção: capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia."

Rubens Requião, por sua vez, sintetiza:

"O empresário assim organiza a sua atividade, coordenando os seus bens (capital) com o trabalho aliciado de outrem. Eis a organização. (...) Constitui apenas um complexo de bens e um conjunto de pessoal inativo. Esses elementos – bens e pessoal – não se juntam por si; é necessário que sobre eles, devidamente organizados, atue o empresário, dinamizando a organização, imprimindo-lhes atividade que levará à produção. Tanto o capital do empresário como o pessoal que irá trabalhar nada mais são isoladamente do que bens e pessoas. A empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário. Dessa explicação surge nítida a idéia de que a empresa é essa organização dos fatores de produção exercida, posta a funcionar, pelo empresário. Desaparecendo o exercício da atividade organizada do empresário, desaparece, ipso facto, a empresa."[\[3\]](#)

Diante o exposto, podemos concluir que somente se caracterizam como empresários aqueles que realizam suas atividades mediante a organização dos fatores de produção.

Em relação especificamente às atividades de Registros Públicos, Cartorários e Notariais, não há como descartarmos a presença de todos os fatores de produção que caracterizam empresa, principalmente em se tratando de municípios de médio e grande porte, vejamos:

Capital: Na manutenção da atividade dos "cartórios", não há como não identificarmos a presença de Capital do Oficial do Tabelionato. Inovações na planta do cartório, no mobiliário, nos equipamentos (arquivos eletrônicos, por exemplo), e em comodidades diversas para o usuário, são escolhas do oficial e acarretam o dispêndio de capital.

Mão de Obra: Inexiste estabelecimento de prestação de serviços de Registros Públicos, Cartorários e Notariais que opere sem uma completa equipe de profissionais realizando, diretamente, diversas atividades.

Insumos: Os custos de manutenção dos serviços e as despesas de custeio dos "cartórios" (aquisição de papel, de selos, de carimbos, microfilmagem de documentos, encadernações de livros, café, água potável, energia elétrica, etc.) são todos custeados

pelos oficiais.

Tecnologia: A tecnologia pode ser identificada até mesmo na disposição da planta do cartório, na forma de atendimento, na inteligência do fornecimento dos serviços. Softwares complementares existentes nos cartórios também podem identificar a liberalidade dos oficiais tabeliães sobre a tecnologia/inteligência do oferecimento dos serviços.

Diante do exposto, imprescindível seria a caracterização do Oficial Tabelião (diga-se Cartórios) como empresas, ou seja, contendo a organização de todos os fatores de produção.

Desprendendo-nos de conceitos doutrinários, analisemos faticamente os serviços realizados pelos cartórios. Tomemos como exemplo dois dos mais comuns serviços prestados pelos Tabeliães: o Reconhecimento de Firma e o Atestado de Autenticação de Documentos.

Com a finalidade de identificar, na prática, qual o verdadeiro envolvimento do Titular Tabelião em relação aos serviços prestados pelos Cartórios e, assim, identificar a verdadeira natureza (pessoal ou não) dos serviços prestados, observemos a maneira como são realizados os dois serviços supramencionados no município de Limeira - SP.

Em um determinado cartório foi solicitado o Serviço de Reconhecimento de Firma por Semelhança em uma declaração simples. A atendente inicialmente questiona sobre a existência prévia do cartão de abertura de firma naquele estabelecimento. Ao afirmar positivamente, foi solicitado o documento no qual constaria a assinatura que seria reconhecida. Com o documento em mãos, a atendente verificou a semelhança da assinatura com o cartão de firma aberto anteriormente e, após empregar os selos e carimbos de autenticidade, prestou-me o serviço desejado. Vemos claramente nesse exemplo que não houve, em nenhum momento, o envolvimento ou esforço pessoal do tabelião em produzir o resultado pretendido pelo usuário.

Analisando o serviço do cartório e contrapondo-o com o exercício de um serviço tipicamente pessoal, verificamos que, de maneira alguma, sairíamos, por exemplo, de um consultório médico, com o serviço pretendido pelo consumidor sendo totalmente realizado pela atendente, sem contato com o médico.

No caso ilustrado acima, observamos que a funcionária atendente, nos dizeres do reconhecimento de firma do documento, consta como sendo "Escrevente" e em nenhum momento do procedimento há interferência pessoal do Oficial ou sua assinatura. Apesar de constar nos dizeres do selo oficializador que a funcionária é mera testemunha, ela é quem realiza o procedimento em nome do Oficial, rubricando o mesmo.

Outro procedimento utilizado para avaliar a pessoalidade dos serviços executados pelos cartórios consistiu na demanda pelo Serviço de Autenticação de Documentos.

Após concluir o serviço de Reconhecimento de Firma pormenorizadamente transcrito acima, foi solicitada a realização de uma Cópia Autenticada. Os procedimentos foram parecidos. A atendente, inicialmente, solicitou o documento original que seria fotocopiado e teria sua cópia autenticada. Mais uma vez não houve nenhuma participação do Oficial Tabelião. Desde a solicitação até a entrega e o recebimento pelo serviço foi realizada pela mesma atendente, sendo o único fato novo observado o de que no carimbo de autenticação rubricado pela funcionária aparece a qualificação "Escrevente Autorizada", ou seja, caracteriza-se oficialmente como habilitada para a realização do serviço-fim pretendido.

Muito acertadamente, algumas municipalidades brasileiras que adotavam a "forma de tributação fixa" do ISSQN para os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, estão alterando essa forma de tributação para a aplicação de alíquota percentual sobre a base de cálculo "faturamento" desses estabelecimentos. Já esgotada a discussão sobre a caracterização do elemento empresa por esses contribuintes, medida da mais lúdima justiça tributária é aportada, inclusive, sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

O município de São Paulo, muitas vezes propulsor de tendências no cenário nacional, já aderiu a essa tendência. Através da Lei 14.865, de 29 de dezembro de 2008, alterou a

cobrança do ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais para a aplicação de alíquota percentual sobre o valor da prestação dos serviços, considerado como tal a receita bruta a ele correspondente, sem deduções. Tal disposição foi regulamentada respectivamente pelo Decreto 50.535/2009 e pela Instrução Normativa do Subsecretário da Receita Municipal – SF e SUREM/PMSP nº 6 de 30 de março de 2009. Esperamos que essa tendência se confirme.

[1] Moraes, B R – Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, Editora Revista dos Tribunais, 1º Ed. São Paulo 1978.

[2] Luis de Sá Monteiro, “Dá Uniformização da Base de Cálculo do Imposto Sobre Serviços”, Recife, tese mimeografada, 1972, pág. 2.

[3] Curso de Direito Comercial. São Paulo, Saraiva, 1991, vol. 1, 20ª edição, pág. 57

FABIO RINALDI MANZANO é auditor fiscal do município de Limeira (SP), graduado em Administração Pública pela Universidade Estadual Paulista Julio de Mesquita Filho - UNESP, bacharel em Direito pela Universidade de Araraquara – UNIARA