

TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES: Livro Caixa, Depósito prévio e substituição tributária – análise das recentes orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Matheus Silva de Freitas¹

SUMÁRIO: **1.** - A problemática criada pelas recentes orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal, a respeito da incidência do imposto de renda e escrituração do Livro Caixa; **2.** - Dos emolumentos notariais e registrais e das taxas fiscalizatórias; **2.1** - O caso específico do Estado de São Paulo; **2.2** - Do instituto da responsabilidade tributária por substituição; **3.** - ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA: inadequação de escriturar tributos devidos pelos usuários do serviço como receitas dos notários e registradores; **4.** - Do fato gerador do imposto de renda no âmbito das atividades Notariais e Registrais. **4.1.** - Emolumentos e Depósito prévio: naturezas jurídicas próprias – uma necessária distinção; **4.2.** - Depósito prévio não é renda; **5.** - SÍNTESE CONCLUSIVA; REFERÊNCIAS.

1. A problemática criada pelas recentes orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal, a respeito da incidência do imposto de renda e escrituração do Livro Caixa.

Recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB publicou o *Manual de orientação tributária para Cartórios*², fixando diretrizes acerca da escrituração das receitas e das despesas dos Notários e Registradores no Livro Caixa, destinado à apuração da incidência do Imposto de Renda, nos termos do Art. 11, da Lei 7.713/1988, em conjunto com o art. 6º e seguintes, da Lei 8.134/1990.

O presente artigo terá por escopo enfrentar duas questões nucleares que emergem da citada orientação normativa expedida pelo órgão tributário federal, quais sejam:

¹ Oficial de Registro de Imóveis no Estado de São Paulo – Comarca de Andradina/SP. Professor de Direito Tributário e Direito Imobiliário. Especialista e Mestre em Direito. Autor do Livro: Regime tributário dos Notários e Registradores. 1ª e 2ª ed. Editora JUSPodvm.

² Disponível no site: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/manual-de-orientacao-tributaria-cartorios/manual-de-orientacao-tributaria-cartorios_v01.pdf/view. Acesso em 18/06/2026.

A) Determinação de escrituração de taxas fiscalizatórias e contribuições, devidas pelos usuários do serviço, como receitas e despesas dos Notários e Registradores.

Na página nº 42, do citado Manual, constou como orientação:

“[...] quando o valor a ser repassado a terceiros estiver incluído nos emolumentos recebidos, ele deve ser considerado rendimento tributável. Esses repasses, por sua vez, caracterizam-se como despesas necessárias e podem ser escriturados no Livro Caixa.”.

Na sequência, o documento de orientação tributária faz uma ressalva:

“Por outro lado, quando os valores a serem repassados a terceiros não estiverem incluídos nos emolumentos, mas forem cobrados como acréscimos (“por fora”), tais valores não caracterizam rendimento tributável e, igualmente, não são passíveis de dedução no Livro Caixa.” (página 43)

B) Escrituração de valores custodiados a título de ‘depósito prévio’ como receitas no Livro Caixa, suscetíveis de imediata incidência do Imposto de renda.

O mais controvertido ponto de orientação constante do Manual da RFB, sem dúvidas, reside na definição dos valores custodiados provisoriamente a título de ‘depósito prévio’ como receitas tributárias suscetíveis de incidência do imposto de renda.

“Os pagamentos antecipados “depósitos prévios” de emolumentos estabelecidos em lei, recebidos pelo oficial de registro de imóveis, são rendimentos tributáveis, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e ao ajuste anual na Declaração, e devem ser escriturados como receita em livro-caixa, por constituírem início de pagamento de valor devido para a prática do ato registral.”
(página 38 do Manual)

Uma leitura superficial das citadas orientações, expedidas pelo órgão Federal, poderia levarmo-nos a uma conclusão de se tratar de meras recomendações operacionais, sem efeitos práticos negativos. Aqui reside o equívoco.

Neste aspecto, fundamental atentar ao fato de que, coincidentemente ou não, o citado Manual de orientações da RFB fora publicado poucos meses após a edição da Lei Federal nº 15.270/2025, que introduziu em nosso sistema jurídico a chamada “tributação anual de altas rendas”.

As citadas orientações tendem a produzir um efeito prático relevante: inflar artificialmente as receitas e despesas dos notários e registradores no Livro Caixa, o que

poderá vir a acarretar – por ocasião das futuras declarações anuais de ajuste – numa modificação forçada da alíquota efetiva do imposto de renda, podendo induzir a incidência da tributação adicional sobre ‘altas rendas’, a depender da interpretação que vier a ser adotada pela RFB.

A análise da tributação sobre altas rendas e sua repercussão em face dos Notários e Registradores, introduzida pela Lei 15.270/2025, foi aprofundada em outro Artigo, específico acerca da matéria.

Nos últimos meses, diversos Notários e Oficiais receberam Cartas expedidas pela RFB, indicando o dever de cumprir as recomendações expedidas pelo órgão arrecadatário Federal.

Estabelecidas essas premissas introdutórias, o presente artigo almeja mergulhar – com profundidade – na apreciação dos fundamentos que devem permear a interpretação da matéria e, com efeito, visando formar convicção a respeito da legitimidade e juridicidade (**ou não**) dessas orientações tributárias, à luz da legislação vigente, e da doutrina e jurisprudência consolidadas.

2. Dos emolumentos notariais e registrais e das taxas fiscalizatórias.

De antemão, é crucial compreender que o vocábulo ‘emolumentos’ jamais fora utilizado pela legislação em um sentido estrito de contraprestação devida exclusivamente a Notários e Registradores. Historicamente, a expressão ‘emolumentos’ sempre foi concebida pela legislação em seu sentido amplo, abrangendo tanto a significação de remuneração devida a agentes públicos e particulares, quanto também abarcando taxas de serviço e taxas fiscalizatórias.

Desde antes do advento da colonização do Brasil, por Portugal, o termo ‘emolumentos’ já era utilizado pela Legislação lusitana vigente à época. Primeiro pelas Ordenações Afonsinas (Título XXXV, Livro I), posteriormente sucedida pelas Manuelinas (Título LXIII, Livro I) e Filipinas (Item 21, Títulos LXXVIII e LXIII, do Livro I), esta última somente tendo sido revogada pelo Código Civil de 1916.

Os emolumentos, expressão comum empregada à época, sempre compreendida em seu sentido genérico, como lucro, salário, gratificação, remuneração ou contraprestação por serviços prestados, seja pelos Tabeliães, servidores públicos e particulares em geral.

Conforme precisamente pontuou De Plácido e Silva: “*EMOLUMENTO. Derivado do latim emolumentum (vantagem, proveito) possui o vocábulo o sentido genérico de toda retribuição devida ou vantagem concedida a uma pessoa, além do que fixamente percebe pelo exercício de seu cargo ou ofício*”.³

Evidenciando esse sentido, já no período Imperial, a Lei nº 261, de 03/12/1841, alterando o Código de Processo Criminal então vigente, tratava dos subsídios devidos aos Magistrados sob o termo de Emolumentos:

Art. 21. Os Juizes Municipaes, e de Orphãos, pelos actos que praticarem tanto no civil, como no crime, perceberão dobrados os emolumentos marcados no Alvará de 10 de Outubro de 1754 para os Juizes de Fóra e Orphãos das Comarcas de Minas Geraes, Cuyabá e Mato Grosso.

Muito embora, contemporaneamente, a palavra ‘emolumentos’ remeta-nos à contraprestação devida pela prática dos atos notariais e registrais, o seu conteúdo semântico não se limita a essa acepção. Ao contrário, o termo possui significado amplo, não estritamente relacionado à remuneração de Notários e Registradores, não podendo ser tolhido de sua significação integral.

Nesse mesmo sentido, explicitou Regnoberto M. de Melo Jr, citando a Henry Campbell Black:

Black é, outrossim, preciso na definição: Emolumento. O proveito originário de ofício, emprego ou trabalho; aquilo que é recebido como contraprestação por serviços, ou aquilo que está ligado à fruição de profissão como salário, honorários e rendas. Qualquer renda, proveito, ou ganho proveniente do exercício profissional.

GIFIS assenta: “Emolumento” proveito derivado de ofício, emprego ou trabalho, incluindo o salário, pagamentos, remunerações, honorário, e outra compensação.⁴

Como anota Regnoberto M. de Melo Jr.: “o vetusto ordenamento - em nenhum momento - empregou a palavra emolumento dos tabeliães e registradores como tributo, mas, sim, como vencimento, como salário, como remuneração”. O emprego do termo Emolumentos como sinônimo de Taxa era secundário. O autor lembra que “o primeiro sentido da palavra “emolumento”, no direito imperial, era o de remuneração salarial. **O sentido de taxa era subsidiário.**”⁵

³ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 31ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014, p. 806.

⁴ MELO JR, Regnoberto M. de Melo. Dos Emolumentos Notariais e Registrais - Doutrina, legislação e Jurisprudência. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2005, p. 115.

⁵ MELO JR, Regnoberto M. de Melo. Dos Emolumentos Notariais e Registrais - Doutrina, legislação e Jurisprudência. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2005, p. 69.

Em julgamentos datados dos anos de 1953 e 1955, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal utiliza o termo Emolumentos como sinônimo de remuneração devida aos Servidores Públicos e Notários e Registradores:

SE O FUNCIONÁRIO PÚBLICO E AFASTADO ARBITRARIAMENTE DO CARGO, NÃO SE LHE PODE NEGAR O DIREITO AOS EMOLUMENTOS QUE DEIXOU DE PERCEBER, POUCO IMPORTANDO QUE A LEI OS ATRIBUA PRO LABORE. (RE 19706, Relator(a): Min. NELSON HUNGRIA, Primeira Turma, julgado em 03/12/1953, DJ 10-06-1954 PP-06639 EMENT VOL-00172-02 PP-00399 ADJ 09-05-1955 PP-01655)

SALARIO FAMILIA, NÃO O PERCEBEM OS TABELIAES DE NOTAS: A GENESE DO SALARIO FAMILIA FOI A NECESSIDADE DE O ESTADO MELHORAR OS PROVENTOS DAQUELES QUE, PERCEBENDO SALARIOS POR ELE PAGOS, TEM O ENCARGO DE MANTER FILHOS MENORES OU INVALIDOS: QUEM EXERCE UMA SERVENTIA, CUJA REMUNERAÇÃO E OBTIDA ATRAVÉS DE EMOLUMENTOS PAGOS POR TERCEIROS, MEDIANTE TABELAS E REGULAMENTOS ESPECIAIS, NÃO SE INCLUI NA PERCEPÇÃO DA VANTAGEM. (RMS 2871, Relator(a): Min. AFRÂNIO COSTA - CONVOCADO, Tribunal Pleno, julgado em 05/10/1955, DJ 17-11-1955 PP-14784 EMENT VOL-00236-01 PP-00051 ADJ 14-01-1957 PP-00126)

Somente no ano de 1973, o Supremo Tribunal Federal, no Julgamento da Rp nº 895/GB, feito pela maioria dos Ministros (com divergência dos Min. Bilac Pinto e Aliomar Baleeiro), alterou o sentido que sempre se atribuiu à figura jurídica da remuneração devida a Notários e Registradores, passando a entender que os Emolumentos devidos a esses profissionais, à época, possuíam a mesma natureza das custas devidas pela prática dos atos judiciais, pois seja, taxa pela prestação de serviço público. *In verbis*:

[...] QUER NO FORO JUDICIAL, SEJA NO CHAMADO FORO EXTRA-JUDICIAL, DESEMPENHAM FUNÇÃO EMINENTEMENTE PÚBLICA. OS SEUS TITULARES SITUAM-SE COMO SERVIDORES PUBLICOS. AS CUSTAS, CONCEITUADAS COMO ESPÉCIE DE TAXA, OU COM OUTRA QUALIFICAÇÃO NA ORBITA JURÍDICA, CONSTITUEM SEMPRE, NÃO HÁ NEGAR ESPECIAL RETRIBUIÇÃO DEVIDA AO ESTADO, EM RAZÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. [...] (Rp 895, Relator(a): Min. DJACI FALCÃO, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/1973, DJ 23-11-1973 PP-08898 EMENT VOL-00931-01 PP-00094 RTJ VOL-00067-03 PP-00327)

Convém lembrar, nessa época, as atividades notariais e registrais integravam a estrutura hierárquica do Poder Judiciário, cujo entendimento majoritário era firmado no sentido de que os Notários e Oficiais de Registro situavam-se investidos na condição de Servidores Públicos vinculados ao Poder Judiciário.

Corroborando a significação histórica do termo, ora como remuneração, ora como taxa devida ao Estado, no âmbito do Estado de São Paulo, **a Lei Estadual nº**

4.476/1984 dispunha que os emolumentos notariais e registrais constituíam renda do Estado:

Lei Estadual nº 4.476/1984 - SP. Artigo 35 - Constituem renda do Estado:

- I - as custas cobradas nos processos e recursos cíveis e criminais;
- II - os emolumentos relativos aos atos praticados nos cartórios oficializados e nas Secretarias dos Tribunais de Justiça e da Alçada;
- III - as custas sobre os atos praticados pelos serventuários do foro extrajudicial.

Do montante total recolhido como renda do Estado, era destacado um percentual como remuneração dos Notários e Registradores. Essa é a origem do regime jurídico atual, fixado pela Lei de Estadual nº 11.331/2002.

Somente com o advento da Constituição Federal de 1988 é que o regime jurídico afeto a essas atividades se alterou, cujo exercício passou a ser desempenhado em caráter privado, por delegação do poder público, consoante art. 236, do citado diploma. Deixaram de integrar a estrutura hierárquica do Poder Judiciário, não mais concebidos como Serviços auxiliares, e assumiram a condição de profissionais do direito, dotados de independência funcional, administrativa e financeira.

De toda sorte, em que pese essa mudança estrutural do regime afeto às atividades Notariais e Registrais, o entendimento acerca da natureza jurídica de taxa - no que tange aos Emolumentos notariais e registrais - se manteve, conforme Julgamentos proferidos na ADInMC nº 1378/ES, ADI 3694/AP⁶, dentre outros.

O sentido originário e geral da expressão ‘emolumentos’, entretanto, nem por isso foi tornado privativo das atividades notariais e registrais. Ao contrário. A legislação ainda emprega o termo Emolumentos em seu sentido amplo (**de remuneração paga a terceiro**), a exemplo da própria Lei de Imposto de Renda (Lei 7.713/1988) que, em seu Art. 11, dispõe:

Lei 7.713/1988. Art. 11 Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e das despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

⁶ EMENTA: [...] II. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais tem caráter tributário de taxa. III. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/03 - prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz. (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)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros:

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.

Resta evidente, aqui, o emprego do termo ‘emolumentos pagos a terceiros’ em seu sentido amplo, como fundamento que legitima a escrituração de despesas no Livro Caixa, contemplando os numerários pagos a terceiros a título de contraprestação pelos serviços - prestados sem vínculo empregatício – em proveito da serventia extrajudicial, a exemplo do valor da diária convencionado com um(a) faxineiro(a), para fins de limpeza das instalações da Serventia, pagamento de serviços relacionados ao suporte e manutenção da rede de informática, digitalização de documentos, manutenção das instalações, pagamento pelos serviços de assessoria contábil, tributária, trabalhista, dentre outros.

Interpretar em sentido diverso resultaria no completo esvaziamento do sentido e razão de existir dessa disposição legal (Art.11, inciso II, da Lei 7.713/1988), isso porque os Notários e Registradores, no exercício da sua função, não precisam despendar recursos relativos a Emolumentos notariais e registrais com outros Cartórios extrajudiciais.

Compreender o real e completo sentido semântico da palavra ‘Emolumentos’ é indispensável à interpretação da legislação, sobretudo no âmbito tributário. Conforme demonstrado, ‘emolumentos’ significa a remuneração paga em virtude de serviços prestados, porém também abrangendo a compreensão de Taxas, que por sua vez podem ser remuneratórias ou decorrentes do exercício do poder de polícia.

Atualmente, o tema dos emolumentos notariais e registrais propriamente ditos é disciplinado pela Lei 8.935/1994, Lei 10.169/2000 (disciplina geral), e Leis Estaduais que instituem a incidência no âmbito das Serventias situadas na sua respectiva circunscrição territorial do Estado.

Dito isto, cabe à Lei Estadual instituidora dos emolumentos no âmbito do respectivo Estado definir a estrutura jurídica do tributo, estabelecer quem figurará como contribuinte, responsáveis, valor devido, tal como eventuais taxas fiscalizatórias incidentes (Arts. 97 e 121, ambos do Código Tributário Nacional - CTN).

No caso do Estado de São Paulo, trata-se da Lei 11.331/2002, cuja análise será apreciada adiante.

2.1. O caso específico do Estado de São Paulo.

A Lei Estadual nº 11.331/2002, do Estado de São Paulo, adotou a acepção ampla de Emolumentos para contemplar, em um mesmo preceito legal, a remuneração dos notários e registradores, as taxas fiscalizatórias e as contribuições devidas pelos usuários do serviço. Em outras palavras, a lei reuniu, sob a denominação de emolumentos, a taxa decorrente da prestação do serviço, as taxas fiscalizatórias e as demais contribuições legalmente incidentes.

Ainda assim, o legislador foi expresso ao definir o usuário do serviço como contribuinte tanto da parte correspondente à remuneração dos notários e registradores, quanto das taxas fiscalizatórias e demais contribuições incidentes.

Lei Estadual nº 11.331/2002. Artigo 2º - São contribuintes dos emolumentos as pessoas físicas ou jurídicas que se utilizarem dos serviços ou da prática dos atos notariais e de registro.

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

Artigo 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 e milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva fiscalização;

c) 9,157894% (nove inteiros, cento e cinquenta e sete mil, oitocentos e noventa e quatro centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Secretaria da Fazenda; (NR)

- *Alínea "c" com redação dada pela Lei nº 16.877, de 19/12/2018.*

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) 4,289473% (quatro 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; (NR)

- *Alínea "e" com redação dada pela Lei nº 15.855, de 02/07/2015.*

f) 3% (três por cento) são destinados ao Fundo Especial de Despesa do Ministério Público do Estado de São Paulo, em decorrência da fiscalização dos serviços; (NR)

Relevante, neste ponto, fazer um esclarecimento: o Art. 19, da Lei bandeirante, não instituiu um único tributo, singularmente considerado. O que a lei fez foi estabelecer um

regime de arrecadação unitária, no qual o usuário realiza um pagamento único, cuja arrecadação é fracionada entre diversos destinatários, cada qual com fundamento jurídico próprio e natureza jurídica distinta, abrangendo parcelas com natureza: i) remuneratória; ii) fiscalizatória; e iii) contributiva.

De forma inequívoca, a Lei de Emolumentos do Estado de São Paulo definiu o usuário do serviço como contribuinte, e os notários e registradores como responsáveis por substituição, no que toca ao recolhimento das taxas fiscalizatórias e demais contribuições devidas.

Além disso, a própria lei estabeleceu, de forma expressa, a parcela dos emolumentos que constitui efetivamente a receita dos notários e registradores (art. 19, inciso I, alínea "a").

Os percentuais relativos às taxas fiscalizatórias, repasses e contribuições não integram a receita dos notários e registradores. A responsabilidade por substituição não transforma tais verbas como pertencentes aos titulares de delegação.

2.2. Do instituto da responsabilidade tributária por substituição.

Optou o ordenamento jurídico pátrio por uma classificação bipartida dos sujeitos passivos tributários, consoante Parágrafo único do Art. 121, CTN, subdividindo-os em:

A) Contribuintes: pessoas que tenham relação pessoal e direta com o fato, ato ou negócio jurídico, constitutivos da ocorrência do fato gerador da obrigação de pagar tributo (Art. 113, § 1º, CTN). **Não basta, entretanto, que a pessoa tenha relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador, é preciso que a Lei a defina como contribuinte.**

A esse respeito, pontua o Professor Leandro Paulsen:

Contribuinte: quem realiza o fato gerador. O dispositivo refere-se a quem é colocado por lei como obrigado ao pagamento de tributo por ter praticado o respectivo fato gerador, ou seja, ao chamado contribuinte de direito.

Contribuinte de direito x contribuinte de fato. Contribuinte de fato é aquele que efetivamente suporta o ônus da tributação. Nos tributos indiretos, como o IPI e o ICMS, o valor do tributo repassado ao adquirente (contribuinte de fato) é destacado na nota fiscal, podendo ser visualizado (PAULSEN, 2012, p. 924). (grifos do autor)

B) Responsáveis: sujeição passiva indireta formada por aqueles que - sem revestir a condição de contribuinte - são vinculados ao dever de cumprimento da obrigação tributária principal em decorrência de imperativo legal⁷.

Essa distinção entre contribuinte e responsável tributário revela-se essencial à perfeita compreensão da controvérsia objeto deste estudo.

A responsabilidade tributária poderá assumir diversas afeições, dentre elas a por substituição, transferência, sucessão, subsidiária de terceiros e por infrações, cada qual com as suas peculiaridades, efeitos e repercussões⁸. **Diante do escopo do presente artigo, iremos nos concentrar na figura da responsabilidade por substituição.**

O instituto da responsabilidade tributária por substituição foi criado para atender aos primados da eficiência e praticidade (operacionalidade) da tributação, trazendo maior efetividade às relações jurídicas sujeitas à incidência tributária, vinculando na condição de “substituto” pessoa que tenha relação de proximidade com a situação constitutiva do fato gerador, dotada de condições reais de calcular o montante devido, retê-lo do contribuinte e recolhê-lo ao sujeito ativo da obrigação. Encontra respaldo no Art. 150, § 7º, da Constituição Federal, cumulado com Art. 128, do CTN.

Com irretocável precisão, leciona o Professor Dr. Leandro Paulsen (atualmente Desembargador no TRF/4):

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte.

Esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o montante do tributo ou exigi-lo do contribuinte. Isso porque o substituto operacionaliza o pagamento em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte. É um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o Fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

Cabe ao substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder ao seu pagamento, colaborando, assim, com a tributação. **O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É**

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva.⁹

Como visto, no caso do instituto da substituição tributária, o substituto não se confunde com o contribuinte (substituído), em que pese possua a obrigação de recolher os tributos prévia ou posteriormente retidos deste.

Assim, o substituto é responsável - direta e exclusivamente - pelo recolhimento do tributo e sua exatidão, cabendo-lhe a retenção dos valores diretamente do contribuinte. Nem por isso torna-se contribuinte. Tais valores não integram suas receitas.

No caso das atividades notariais e de registro, pode-se verificar o instituto da substituição tributária no recolhimento de Contribuições previdenciárias devidas pelos Funcionários ao Instituto Nacional do Seguro Social, Imposto de Renda retido na fonte, bem como no âmbito das Taxas fiscalizatórias e Contribuições em que o usuário conste na condição de contribuinte, cabendo ao Titular da delegação a retenção e o recolhimento.

É o caso da Lei Estadual nº 11.331/2002 – São Paulo, que definiu o usuário do Serviço como contribuinte (Art. 2º), e os Notários e Registradores como responsáveis por substituição (Art. 3º), no que toca ao recolhimento das taxas fiscalizatórias e demais repasses legais.

Tanto é assim que, se houver a retenção das taxas e contribuições em face do usuário, e não for promovido o recolhimento de tais tributos aos cofres públicos, não se estará diante mero inadimplemento tributário, próprio da relação entre contribuinte e fisco, mas sim será passível de caracterização de **crime de peculato**, previsto no art. 312, do Código Penal, uma vez que os valores retidos não integram o patrimônio do delegatário.

Nesse sentido, é a Jurisprudência do Estado de São Paulo:

APELAÇÕES. **PECULATO. TABELIÃO DE NOTAS. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. CRIME CONSUMADO. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVA DE DIREITOS. MODIFICAÇÃO DO REGIME PRISIONAL. PROVIMENTO DO RECURSO MINISTERIAL E IMPROVIMENTO DO RECURSO DEFENSIVO.** 1. Autoria e materialidade comprovadas com relação ao crime de peculato. Circunstâncias do caso concreto comprovam o dolo adequado à espécie. 2. **A consumação do crime de "peculato-apropriação", previsto no art. 312, "caput", 1ª parte, do Código Penal, ocorre**

⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário – completo. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2025, p. 259.

no momento em que o funcionário público, em razão do cargo que ocupa, inverte o título da posse, no caso em tela dinheiro, agindo como se fosse o dono do objeto material, sendo desnecessário que o agente obtenha vantagem com a prática do crime. Precedentes do STJ e do TJ/SP. 3. Dosimetria da pena fixada de modo escoreito, exceto quanto à fixação do regime prisional e à substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, não só em razão da pena final do réu ter sido superior a 04 (quatro) anos, como também pelo fato do Juízo de Origem ter reconhecido em seu desfavor os maus antecedentes para exasperar a sua pena-base. Inteligência do art. 44, I e III, e do art. 33, §2º, "b", e §3º, todos do Código Penal. 4. Provimento do recurso Ministerial e improvimento do recurso da defesa. (TJSP; Apelação Criminal 0001693-23.2008.8.26.0201; Relator (a): Airton Vieira; Órgão Julgador: 1ª Câmara Criminal Extraordinária; Foro de Garça - 2ª. Vara Judicial; Data do Julgamento: 19/05/2014; Data de Registro: 21/05/2014)

“Inconformado com a sentença condenatória por meio da qual o MM Juízo Corregedor Permanente, em processo administrativo disciplinar, aplicou-lhe a sanção de perda da delegação (Id 6070083), ex-titular do 1.º Tabelionato de Notas da Comarca de interpôs recurso administrativo.

[...]

Ora, restou constatada, de forma objetiva e técnica, a prática sistemática de emissão de selos digitais com valores inferiores aos efetivamente recebidos e lançados nas escrituras, com impacto direto nos repasses obrigatórios e no recolhimento de tributos. Esses fatos - tipificados como crimes de falsidade, **peculato e apropriação indébita tributária** - não foram infirmados pelo recorrente; aliás, são incontroversos.[...]

7. A sanção de perda de delegação deve ser mantida.” (CGJSP - Recurso Administrativo: 0000612-35.2025.2.00.0826, Localidade: Campinas Data de Julgamento: 03/03/2026 Data DJ: 16/03/2026)

Se a prática dos crimes de peculato e de apropriação indébita pressupõem o locupletamento ilícito de recursos de que o agente tem a mera posse, em virtude do cargo, é corolário concluir que tais valores não integram a sua esfera patrimonial. **O responsável por substituição não pode ser confundido como contribuinte.**

3. ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA: inadequação de escriturar tributos devidos pelos usuários do serviço como receitas dos notários e registradores.

O Livro Caixa tem por preciso escopo a escrituração (a) das receitas auferidas mensalmente pelos titulares dos ofícios extrajudiciais e (b) das despesas legalmente dedutíveis, obedecendo exclusivamente ao regime de caixa para fins de contabilização, aferindo-se a receita líquida tributável, mês a mês, que constitui a base de cálculo para fins do recolhimento do Imposto de Renda pela sistemática do Carnê-Leão.

É disciplinado pelo disposto no Art. 11, da Lei 7.713/1988, Arts. 6º e 7º da Lei 8.134/1990, Arts. 38, 68, 69, 70 e 118, do Decreto Federal nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), e Art. 104, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 1.500/2014.

Lei 8.134/1990. Art. 6º. O contribuinte que **perceber RENDIMENTOS do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro**, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

[...]

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, **escrituradas em livro-caixa**, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência

Da leitura atenta do caput do Art. 6º, da Lei 8.134/1990, extrai-se que a função do Livro Caixa se cinge à escrituração dos ‘RENDIMENTOS’ dos Notários e Registradores. Não se trata de livro contábil destinado à escrituração geral de todos os valores arrecadados pela Serventia, mas tão somente aqueles que constituem receita direta dos titulares de delegação.

A Lei de Emolumentos do Estado de São Paulo é clara ao definir qual é – efetivamente – a parcela que constitui receita pertencente aos notários e registradores (Art. 19, inciso I, alínea ‘a’, da Lei Estadual nº 11.331/2002).

Caso determinada lei estadual atribuísse aos notários e registradores a titularidade da integralidade dos emolumentos e, posteriormente, outra disposição normativa os qualificasse como contribuintes das taxas fiscalizatórias, seria correta a escrituração dessas taxas como despesa, uma vez que integrariam, inicialmente, a receita do delegatário para, posteriormente, constituírem obrigação tributária própria.

Não é, evidentemente, a opção adotada pelo Estado de São Paulo, em que a Lei define o usuário do serviço como contribuinte direto das taxas e contribuições, e atribui aos notários e registradores apenas a condição de responsáveis por substituição.

A propósito, esta é a interpretação desde sempre adotada pela Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, que, muito embora não tenha atribuição para definir os limites da tributação do Imposto de Renda, é o ente competente por fiscalizar, dirimir dúvidas e definir a interpretação a ser seguida no âmbito da aplicação de Lei Estadual de Emolumentos (vide Art. 29 e seguintes da Lei Estadual nº 11.331/2002¹⁰). Nesse sentido, dispõe as Normas de Serviço dos Cartórios extrajudiciais, da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo:

NSCGJ/SP. TOMO II. CAP. XIII. ITEM 45. Os lançamentos relativos a receitas compreenderão os emolumentos previstos no regimento de custas estadual **exclusivamente na parte percebida como receita do próprio delegatário**, em razão dos atos efetivamente praticados, **excluídas as quantias recebidas em depósito para a prática futura de atos, os tributos recebidos a título de substituição tributária** ou outro valor que constitua receita devida diretamente ao Estado, ao Tribunal de Justiça, a outras entidades de direito, e aos fundos de renda mínima e de custeio de atos gratuitos, conforme previsão legal específica.

Revela-se, pois, equivocada a orientação da RFB, no sentido de indicar que verbas recolhidas pelos Titulares das delegações extrajudiciais, na condição de responsáveis por substituição, devam ser escrituradas como receitas e despesas no Livro Caixa.

Tais valores não constituem ‘rendimentos’ dos Notários e Registradores, razão pela qual não devem ser escriturados como receitas no Livro Caixa.

Aliás, a interpretação promovida pela RFB encontra-se pouquíssimo afinada com o que dispõe a Lei. O ímpeto arrecadatório da fazenda pública não pode ultrapassar os limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei em sentido estrito. **Regulamentos administrativos não podem inovar na ordem jurídica, tampouco estão autorizados a deturpar o real sentido da Lei, conforme ensina-nos – há muitos anos – o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello.**

Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar à lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direitos de terceiros. [...]

¹⁰ **Lei Estadual 11.331/2002. Art. 29.** - Em caso de dúvida do notário ou registrador sobre a aplicação desta lei e das tabelas, poderá ser formulada consulta escrita ao respectivo Juiz Corregedor Permanente, que, em 5 (cinco) dias, proferirá decisão.

§ 1º - Dessa decisão caberá recurso, no prazo de 5 (cinco) dias, ao Corregedor Geral da Justiça, sem prejuízo da possibilidade de sua pronta aplicação ao caso concreto que tenha ensejado a dúvida.

§ 2º - As dúvidas formuladas por escrito e suas respectivas decisões serão encaminhadas pelo Juiz Corregedor Permanente à Corregedoria Geral da Justiça, para uniformização do entendimento administrativo a ser adotado no Estado.

9. Nos dois versículos mencionados estampa-se, pois, e com inobjetável clareza, que a administração é atividade subalterna à lei; que se subjugua inteiramente a ela; que está completamente atrelada à lei; que sua função é tão-só a de fazer cumprir lei preexistente, e, pois, que regulamentos independentes, autônomos ou autorizados são visceralmente incompatíveis com o Direito brasileiro.¹¹

No que toca ao tema da tributação sobre altas rendas, constou da Lei 15.270/2025:

Art. 16-A. [...] § 7º No caso da atividade exercida pelos titulares dos serviços notariais e de registro de que trata o art. 236 da Constituição Federal, serão excluídos da base de cálculo da tributação mínima do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas os repasses obrigatórios efetuados previstos em lei, incidentes sobre os emolumentos.

Conforme será abordado no último tópico, entendemos que a citada hipótese de incidência, denominada de “tributação sobre altas rendas”, não se aplica diretamente aos rendimentos dos Notários e Registradores, que estão submetidos a um regime próprio de tributação.

Diante das orientações contidas no Manual da RFB, ainda não está clara qual será a interpretação da administração tributária federal a respeito do § 7º, do Art. 16-A, introduzido pela Lei 15.270/2025.

4. Do fato gerador do imposto de renda no âmbito das atividades Notariais e Registrais.

O termo “**renda e proventos de qualquer natureza**” delimita a competência deferida pelo Poder Constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este se desviar das balizas da competência outorgada, para pretender tributar aquilo que não esteja abrangido na compreensão do objeto (constitucional) de incidência.¹²

Tem-se como elemento nuclear comum à ‘renda’ e aos ‘proventos de qualquer natureza’, apto a autorizar a incidência do tributo federal, **o efetivo acréscimo patrimonial, resultado da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**. É o que se extrai do disposto no Art. 43, do Código Tributário Nacional:

CTN. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 103.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 57.

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Estado.

É indubitoso o fato de a remuneração auferida pelos notários e registradores enquadrar-se no conceito de renda. Não se pode, entretanto, confundir a receita bruta do Cartório extrajudicial, antes do desembolso das despesas indispensáveis à prestação do serviço público, com a renda dos titulares de delegação.

Exatamente pelo caráter particular das atividades notariais e registrais que criou-se um regime de tributação próprio para notários e registradores, mediante escrituração de receitas e despesas num livro contábil próprio, destinado à apuração do que efetivamente constitui renda. Este tema será retomado no último capítulo.

Renda é o rendimento líquido do Notário ou do Oficial de Registro, apurado no Livro Caixa, e não a receita bruta do Ofício extrajudicial.

O verbo ‘ADQUIRIR’, seguido pelo substantivo “DISPONIBILIDADE”, constituem o elemento nuclear do fato impositivo. Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica pressupõe o efetivo ingresso de receita no domínio do contribuinte, em caráter definitivo, apto a caracterizar efetivo incremento patrimonial.

A esse respeito, válido trazer a lume a definição cunhada por Oscar Valente Cardoso:

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, **a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela.** Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de **um direito não sujeito a condição suspensiva**, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc).¹³

O Professor Paulo Caliendo aprofunda o sentido do termo ‘adquirir disponibilidade’, contido no Art. 43, do CTN:

O vocábulo disponibilidade deriva do latim *disponere*, dispor, ou seja, bens e direitos livres de qualquer obstáculo à sua utilização. De igual modo, a palavra disponibilidade encerra diversos significados, tais como: I) qualidade ou propriedade de quem está disponível; e II) qualidade ou propriedade do que está livre de encargos, condições, gravames ou outros limites ao exercício.

¹³ CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. Revista Dialética de Direito Tributário. Volume nº 153, Edição de Junho de 2008, p. 55.

Encontramos como elemento semântico comum a todas essas acepções a noção de disponibilidade como poder de disposição do titular do patrimônio.

Dessa forma, não basta a mera aquisição da renda, esta deve estar desembaraçada de ônus ou limitações, melhor dizendo, disponível. A disponibilidade será, assim, a qualidade daquilo que não possui impeditivos ao seu uso.

Se existirem obstáculos a serem removidos, não haverá disponibilidade, mesmo que exista ação ou execução.

Mesmo que exista um direito oponível ao devedor, não ocorrerá a situação capaz de permitir a incidência do imposto de renda. Não basta ser credor de renda indisponível, nem possuir ação, execução, expectativa de direito, promessa ou estar vinculado à condição suspensiva ou resolutiva. **É absolutamente necessária a presença atual de disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo no patrimônio do contribuinte.**¹⁴

Assim, a locução ‘adquirir disponibilidade’ está inequivocamente atrelada à definição de propriedade, prevista no Art. 1.228, do Código Civil, segundo o qual o proprietário “**tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha**”.

A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica capaz de ensejar a incidência do imposto de renda demanda o ingresso de receita dotada de definitividade, capaz de incorporar-se no patrimônio do contribuinte. **Roque Antônio Carrazza arremata:**

“Nem todo dinheiro que ingressa no universo da disponibilidade financeira do contribuinte integra a base de cálculo do IR, mas única e exclusivamente os aportes de recursos que vão engrossar, com uma conotação de permanência, o patrimônio de quem os recebe.”¹⁵

Em idêntico sentido, são as lições dos saudosos Professores Aliomar Baleeiro¹⁶, Alfredo Augusto Becker¹⁷, Geraldo Ataliba e Hugo de Brito Machado.

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida

¹⁴ CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados em atraso, de débitos previdenciários. Interesse público 24/101. Abr/2004.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 190.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2001, p. 304.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva – Livres Editores, 1972, p. 361..

não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor do imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

[...]

Destaque-se que não existe renda presumida. A renda há de ser sempre real. Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta, porém, há de ser real.¹⁸

A Jurisprudência não destoa dessas conclusões:

[...]2. A teor do disposto no art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo certo que o conceito de renda envolve o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.(REsp Nº 1.606.234 - RJ (2016/0156470-7), Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe: 10/12/2019)

3. Logo, **renda, para fins de incidência tributária, pressupõe acréscimo patrimonial ao longo de determinado período, ou seja, riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte. Consoante jurisprudência firmada nesta Corte Superior, o imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte, e deve se pautar pelos princípios da progressividade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva**, nos termos dos artigos 153, III, § 2o., I, e 145, § 1o. da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Sob o viés da matriz constitucional, foi recepcionado o conceito do artigo 43 do CTN, de renda e proventos, que contém em si uma conotação de contraprestação pela atividade exercida pelo contribuinte (EResp.1.057.912 / SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 26.4.2011).

A incidência do imposto sobre a renda pressupõe, portanto, que o contribuinte adquira riqueza nova incorporada em caráter definitivo ao seu patrimônio, sendo incompatível com a hipótese de incidência a tributação de valores meramente transitórios ou pertencentes a terceiros.

4.1. Emolumentos e Depósito prévio: naturezas jurídicas próprias – uma necessária distinção.

Emolumentos e depósito prévio não se confundem. São institutos jurídicos distintos, dotados de natureza, finalidade e efeitos próprios. Iniciaremos pela delimitação do primeiro.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada a partir de meados da década de 70, do Século XX, cuja orientação prevalece aos dias atuais, define a natureza jurídica

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 319.

dos emolumentos devidos aos notários e registradores como conformadora de tributo, sob a espécie de TAXA decorrente da prestação de serviço público:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: SERVENTIAS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 7, DE 30 DE JUNHO DE 1995, DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ: ATO NORMATIVO. [...] 4. O art. 145 admite a cobrança de "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição". Tal conceito abrange não só as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). Mas sempre fixadas por lei. (STF, ADI 1444, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2003, DJ 11-04-2003 PP-00025 EMENT VOL-02106-01 PP-00046)

Tratando-se de tributo sob a modalidade de taxa, ele pressupõe sua regulação e instituição por meio de Lei. Possui uma disciplina geral por meio Lei Federal nº 10.169/2000, e, no âmbito concreto de incidência, cada Unidade da Federação possui a sua própria Lei Estadual dos Emolumentos devidos aos notários e registradores.

Lei 10.169/2000. Art. 1º 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.

O aspecto material da hipótese de incidência dos emolumentos caracteriza-se pela efetiva prestação do serviço público notarial ou de registro, **tratando-se de fato gerador vinculado a uma prestação específica relativamente ao usuário do serviço.**

Afora isso, em que pese pareça fácil a identificação do aspecto material da incidência dos emolumentos, algumas questões específicas merecem elucidação.

Primeiro, para que se configure um ato de prestação de serviço, é preciso que haja um usuário solicitante, tal como um ato efetivo de prestação de serviço em seu favor. O verbo 'prestar' constitui elemento central na definição do critério material de incidência, porquanto indica a ação do prestador em favor de outrem, *in casu*, o usuário.

Essa conclusão lógica leva a alguns efeitos jurídico-tributários, pois, não havendo usuário requerente do serviço, não há de se falar em sujeito passivo dos Emolumentos. Não havendo efetiva prestação do serviço, não há de se falar em ocorrência do fato gerador.

Por essa razão, com fulcro no Art. 13, da Lei 6.015/1973, cumulado com Art. 6º, incisos I e II, da Lei 8.935/1994, que corporifica a regra da rogação, ressalvadas as exceções legais (que autorizam a prática de atos de ofício), os Notários e Oficiais de Registro só podem praticar os atos típicos inerentes às respectivas funções mediante provocação da parte interessada (usuário).

Em alguns atos Notariais e Registrais, a atividade prestada é una e indivisível, perfectibilizada num instante preciso, caso da Lavratura de Escrituras, atos de reconhecimento de firma e autenticação de cópias, por exemplo.

Noutras, entretanto, a prestação do serviço público se dá por meio observância de um procedimento legalmente estabelecido, composto por uma sucessão de atos específicos e divisíveis, diferidos no tempo, tendentes a consecução de um objetivo (casamento, intimação do devedor, lavratura do protesto, registro de uma incorporação, usucapião extrajudicial etc). **Cada uma dessas situações acarretará a consumação do fato gerador da incidência de Emolumentos em um momento próprio.**

Nesse prisma, verifica-se que o fato gerador da obrigação de pagar os Emolumentos subdivide-se em duas categorias:

A) **Fato gerador instantâneo**¹⁹: aquele que se perfectibiliza num instante único e preciso, caso, como exemplificado, dos atos de reconhecimento de firma, autenticação de cópias, expedição de certidões, lavratura de Escrituras públicas, dentre outros.

B) **Fato gerador complexo**²⁰: formado por uma composição de atos ou fatos jurídicos individuais, diferidos no tempo, que serão considerados individualmente ou em conjunto para fins de incidência dos Emolumentos, caso do Procedimento^{21 22} de Protesto de títulos e documentos de dívida, a habilitação para o Casamento Civil, dentre outros. **Em cada um desses procedimentos, cabará à Lei e às normas definir o instante em que serão devidos definitivamente os Emolumentos.**

¹⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013, p. 142.

²⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013, 142.

²¹ MORAES, Emanuel Macabu. Protesto Notarial - títulos de crédito e documentos de dívida. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 286-292.

²² CASSETARI, Christiano. Registro Civil das Pessoas Naturais II. Coleção Cartórios. 1ª ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 17.

Para exemplificar, no caso de atos submetidos aos Oficiais de Registro de Imóveis, o título é primeiro protocolizado, depois verificada a potencial existência de título contraditório anteriormente protocolizado relativo ao mesmo imóvel, eventualmente dotado de prioridade e, não havendo situação que ocasione a suspensão da prenotação, o título é distribuído ao Oficial ou Escrevente para ser submetido a uma qualificação jurídica.

Na fase de qualificação jurídica, promove-se a análise da aptidão ou inaptidão do título em face da ordem jurídica vigente. Cabe, no juízo de qualificação, verificar se o título preenche os requisitos formais e materiais conformadores da sua existência, validade e eficácia.²³

Supondo que o título seja qualificado negativamente, será expedida Nota de exigências, indicando os motivos pelos quais não pôde ser registrado de imediato, devendo constar as exigências que deverão ser previamente cumpridas para que o ato registral seja efetivado.

Aqui cabe um esclarecimento fundamental à compreensão da controvérsia: uma vez expedida Nota de Exigências, os valores eventualmente depositados a título de ‘depósito prévio’ são integralmente restituídos ao apresentante, conforme exige o Art. 198, cumulado com o Art. 206, ambos da Lei 6.015/1973.

A depender da exigência, a exemplo daquela que indique a incompetência da circunscrição registral ou a nulidade absoluta do título, este não retornará ao Oficial de Registro, se o usuário acatar o conteúdo da qualificação realizada. No caso de circunscrição incompetente, será o título protocolizado em outro cartório, qual seja, o efetivamente competente. Com efeito, os valores previamente depositados e subsequentemente restituídos ao usuário, não retornarão ao primeiro cartório. É possível enumerar uma vastidão de outros exemplos.

Apreciados esses aspectos, no âmbito das serventias de registro de imóveis, muito embora os atos registrais estejam submetidos a um procedimento, o fato gerador da incidência dos Emolumentos consuma-se tão somente por ocasião da prática dos atos registrais, efetivamente, no Livro competente, com fulcro no art. 116, do CTN, cumulado com o Art. 206, da Lei 6.015/1973.

²³ PASSOS, Josué Modesto; BENACCHIO, Marcelo. Coleção Direito Imobiliário: A dúvida no registro de imóveis. Vol. III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 45.

Dispõe o Código Tributário Nacional, no seu art. 116, que, salvo disposição legal em sentido contrário, considerar-se-á ocorrido o fato gerador da obrigação de pagar tributo, daí decorrendo os seus efeitos: “[...] II - **tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável**”.

Enquanto não definitivamente praticados os atos registrais, não se tem a definição exata da quantidade de atos de registro ou averbação a serem praticados, se há hipótese legal de isenção ou imunidade e qual a base de cálculo, podendo inclusive surgir situação de indisponibilidade específica sobre o título e imóvel, que impeça a registrabilidade. Além disso, o **usuário poderá desistir de realizá-los**, consoante expressamente autoriza o disposto no Art. 206, da Lei 6.015/1973. **In verbis:**

Lei 6.015/1973. Art. 206 - Se o documento, uma vez prenotado, não puder ser registrado, ou o apresentante desistir do seu registro, a importância relativa às despesas previstas no art. 14 será restituída, deduzida a quantia correspondente às buscas e a prenotação.

Debruçando-se na interpretação do citado dispositivo, pontua o Dr. IVAN JACOPETTI DO LAGO:

Havendo o depósito prévio integral, o apresentante pagará, antecipadamente, o total devido pela prática do ato de registro ou averbação solicitado. Até a prática do ato, contudo, o registrador é mero depositário do valor, somente se convertendo este em emolumentos quando do seu efetivo lançamento nos livros de registro (Conselho Nacional de Justiça, Provimento 45/2015, art. 4º).

Dessa maneira, se o apresentante desistir do ato solicitado antes que este seja lançado nos livros; se, ao receber exigências, não as cumprir no prazo do art. 205; ou ainda, se suscitada dúvida, esta vier a ser julgada procedente, é devida a restituição dos valores eventualmente mantidos em depósito pelo registrador.²⁴

Enquanto não praticado o ato registral, não há constituição definitiva do fato gerador da incidência de emolumentos. É o que dispõe o próprio Código Tributário Nacional (Art. 116, II, CTN).

Ausente a constituição definitiva do fato gerador dos emolumentos, inexistente receita própria e, por consequência, não se pode cogitar a aquisição da disponibilidade

²⁴LAGO, Ivan Jacopetti do. *in* Pedrosa, Alberto Gentil de Almeida; Almada, Ana Paula Perondi Lopes; Gagliardi, Andreia Ruzzante; Et Al. Lei de Registros Públicos Comentada - 1ª Edição 2023 (Portuguese Edition) (p. 650). Edição do Kindle.

econômica ou jurídica exigida pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, para a incidência do imposto sobre a renda.

4.2. Depósito prévio não é renda.

Depósito prévio consiste em numerário previamente depositado pelo usuário do Serviço, ora mediante cálculo e iniciativa própria do requerente, ora mediante orçamento provisório realizado pela Serventia extrajudicial. Os valores recebidos à título de depósito prévio não ingressam no patrimônio do Notário ou Registrador, que os garante na condição de mero depositário custodiante.

Enquanto não perfectibilizado o ato de registro, com a conversão do depósito prévio em renda, não há de se falar em disponibilidade econômica ou jurídica dos numerários, que estão submetidos a uma contabilidade própria e apartada, num LIVRO contábil denominado ‘LIVRO DE CONTROLE DE DEPÓSITO PRÉVIO’, previsto no Art. 188, do Provimento nº 149, do Conselho Nacional de Justiça. In verbis:

Provimento nº 149/CNJ. Art. 188. Os delegatários de unidades cujos serviços admitam o depósito prévio de emolumentos manterão livro próprio, especialmente aberto para o controle das importâncias recebidas a esse título, livro em que deverão indicar-se o número do protocolo, a **data do depósito e o valor depositado, além da data de sua conversão em emolumentos resultante da prática do ato solicitado, ou, conforme o caso, da data da devolução do valor depositado, quando o ato não for praticado.**

A instituição de livro contábil específico para o controle desses valores evidencia que o próprio Conselho Nacional de Justiça distingue o depósito prévio dos emolumentos propriamente ditos, atribuindo-lhes disciplina jurídica autônoma.

Observe-se que o Provimento nº 149/CNJ não apenas determina a escrituração apartada dos depósitos prévios, como também disciplina expressamente o momento em que ocorre sua conversão em emolumentos: a efetiva prática do ato registral. Até esse instante, o registrador não exerce poderes de proprietário sobre os valores recebidos, limitando-se a custodiar recursos pertencentes ao usuário do serviço.

O Oficial, além manter o valor do depósito prévio escriturado de forma apartada, no citado Livro contábil, **tem o dever de manter tais recursos à pronta disposição, caso seja necessário restituí-los ao usuário.** Por essa razão, inclusive, inúmeras Serventias extrajudiciais possuem uma conta bancária própria e exclusivamente destinada aos valores custodiados provisoriamente a título de depósito prévio.

Somente por ocasião da prática do ato registral é que haverá a estabilização do cálculo do valor devido, a sua fixação e a definitividade do dever de pagar os Emolumentos.

Caso, por exemplo, uma Serventia de registro de imóveis qualifique negativamente o título e expeça Nota de exigências, os valores previamente depositados devem ser imediatamente restituídos, como visto. No âmbito do Estado de São Paulo, se o usuário não for localizado em até 60 (sessenta) dias para retirar os valores, deve o Oficial promover a sua consignação em pagamento, conforme determina o ITEM 38.1.2, CAP XIII, TOMO II, das NSCGJ/SP.²⁵

Imaginemos, ainda, a hipótese em que o Titular da delegação vem a falecer, ou a delegação é extinta por qualquer das outras causas legais (Art. 39, da Lei 8.935/1994), antes da prática dos atos registrais. Neste caso, todos os valores custodiados a título de depósito prévio deixam de ser mantidos sob a confiança do ex-delegatário, passando à responsabilidade do Estado, mais precisamente do Poder Judiciário, que assumirá a condição de custodiante. Tais recursos não serão partilhados entre os sucessores do ex-titular, afinal não integram o seu patrimônio, uma vez que os atos registrais não haviam sido praticados até o instante da abertura da sucessão.

Como a sistemática de escrituração do Livro Caixa, para fins de incidência do IRPF, obedece unicamente ao regime de caixa, havendo depósito prévio dos Emolumentos, será o dia da prática do ato registral aquele em que deverá se consumir a conversão do depósito prévio em renda do Oficial, conforme expressamente dispõe o Art. 188, do Provimento nº 149/CNJ.

Assim, enquanto não praticado o ato registral, não se pode cogitar em aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, conforme precisa lição do Dr. Leandro Paulsen:

Sendo fato gerador do imposto, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, **não alcança a mera expectativa de ganho futuro ou em potencial.**

Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio.²⁶

²⁵ NSCGJ/SP. CAP. XIII. ITEM 38.1.2. A devolução do valor do depósito prévio que exceder os emolumentos devidos na data da prática do ato, ou que não forem devidos porque o ato não tenha sido praticado, deverá ser feita no prazo máximo de 60 dias, competindo ao oficial ou tabelião adotar as medidas cabíveis para a consignação em favor do credor que não for localizado para o recebimento.

²⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. IMPOSTOS – Federais, Estaduais e Municipais. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 63.

A doutrina é uníssona nessa conclusão.

Não pode a administração tributária, tampouco a lei tributária, pretender redefinir o conceito de disponibilidade de renda, que é próprio do direito privado, para pretender abarcar valores custodiados provisoriamente a título de depósito prévio, consoante preconiza o Art. 110, do CTN.

Ademais, pretender tributar valores que não ingressaram no patrimônio do contribuinte, em caráter de definitividade, antes de que detenha a disponibilidade real dos recursos, **viola frontalmente os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, previstos nos Arts. 145, § 1º, e 150, inciso IV, ambos da Constituição Federal.**

Ainda no exame do critério material de incidência, não há de se falar em consumação do fato gerador em virtude de “início de pagamento”, porquanto inexiste obrigação jurídica definitiva que imponha o pagamento dos Emolumentos. A caracterização do ‘início de pagamento’, enquanto situação apta a desencadear a ocorrência do fato gerador, pressupõe a existência de uma obrigação jurídica definitivamente constituída, como ocorre, por exemplo, na compra de um imóvel pagável em prestações. O recebimento de cada prestação configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda correspondente. Não é o caso, claramente, do instituto do depósito prévio, que antecede ao próprio nascimento da obrigação de pagar os Emolumentos.

A orientação da RFB não encontra lastro na legislação, tampouco na doutrina e jurisprudência.

Cabe, ainda, esclarecer a dinâmica dos prazos registrais: o prazo de vigência da prenotação é de 20 (vinte) dias úteis, dentro do qual deve transcorrer o procedimento registral. Em geral, o prazo para qualificação do título e cálculo dos Emolumentos é de 10 (dez) dias úteis. **Caso o título seja qualificado positivamente e, uma vez cumpridas as exigências e realizado o depósito prévio, o Cartório de registro possui 5 (cinco) dias úteis para efetivar o ato registral. É o que dispõem os Arts. 188, 205, 206 e 206-A, da Lei 6.015/1973.**

Não há sequer razoabilidade em fictamente antecipar a ocorrência do fato gerador para um instante anterior à prática do ato registral e consequente definição dos Emolumentos e da respectiva renda do Notário ou Registrador. **A mera probabilidade de vir a consumir-se o fato gerador não autoriza a cobrança do tributo.**

Nessa senda, leciona o saudoso Professor Alfredo Augusto Becker:

Refletindo-se sobre o que acaba de ser exposto, verifica-se que, embora possa haver disponibilidade jurídica de renda sem disponibilidade econômica, não pode existir disponibilidade econômica sem que, simultânea ou previamente, também exista disponibilidade jurídica da renda. **É logicamente impossível falar em disponibilidade econômica de renda independente da sua disponibilidade jurídica; esta é um pressuposto lógico para a própria existência de uma renda. Caso contrário, poder-se-ia conceituar e tributar como “renda” economicamente disponível, o recebimento, pelos bancos, de dinheiro para depósito; o recebimento de dinheiro a título de empréstimo; etc.**²⁷

A conclusão a que chegou a RFB revela-se incompatível com a disciplina dos emolumentos, com a regra-matriz do imposto sobre a renda e com o próprio conceito de disponibilidade econômica ou jurídica previsto no art. 43 do CTN.

Definir o instituto do depósito prévio como fato gerador da incidência do imposto de renda transpõe a linha do mero erro de interpretação e quiçá do “contorcionismo jurídico”, para melhor enquadrar-se – a bem da verdade – no espectro da teratologia jurídica.

5. SÍNTESE CONCLUSIVA.

O regime jurídico próprio e *sui generis* das atividades notariais e registrais, frequentemente incompreendido pelas autoridades públicas e profissionais do direito em geral, impõe-nos o dever de explicar e difundir o conhecimento das particularidades que formam o serviço público prestado por notários e registradores.

As controvérsias examinadas neste estudo decorrem, em última análise, de uma aplicação superficial do Direito Tributário, sem a necessária consideração do regime jurídico especial que disciplina as atividades notariais e registrais. A interpretação sistemática do ordenamento evidencia que esse regime especial não pode ser desconsiderado, sob pena de se atribuir natureza de renda a valores que jamais ingressam no patrimônio do delegatário.

Ao longo do presente estudo, pôde-se chegar às seguintes conclusões:

- I) O vocábulo ‘Emolumentos’ possui uma significação ampla, não adstrita à remuneração devida a notários e registradores, sendo sinônimo de salário, contraprestação remuneratória, tal como de taxas.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva – Livradores Editores, 1972, p. 361.

- II) Tributo cuja obrigação de pagamento esteja submetida ao instituto da responsabilidade por substituição tributária não altera a posição do contribuinte.
- III) No âmbito da Lei de Emolumentos do Estado de São Paulo, Lei Estadual nº 11.331/2002, fica clara a definição do usuário do serviço como contribuinte tanto dos valores devidos aos notários e registradores, quanto das taxas fiscalizatórias de demais repasses legais. Os titulares das delegações figuram como responsáveis por substituição, e não como contribuintes.
- IV) As receitas destinadas expressamente aos notários e registradores, no âmbito do Estado de São Paulo, estão particularmente previstas na citada Lei, motivo pelo qual revela-se inadequada a escrituração de valores recolhidos em virtude de substituição tributária como receitas e despesas no Livro Caixa, destinado à apuração dos rendimentos aptos à incidência do imposto de renda.
- V) Depósito prévio e emolumentos possuem, cada qual, natureza jurídica própria e inconfundível. O fato gerador da incidência dos emolumentos perfectibiliza-se tão somente por ocasião da prática dos atos Registrais. Antes, há mera expectativa de direito.
- VI) O fato gerador da incidência do imposto sobre a renda dos Notários e Registradores pressupõe o ingresso definitivo dos recursos no patrimônio do contribuinte, conforme preconiza o art. 43, do CTN.
- VII) Os valores recebidos a título de depósito prévio não ingressam no patrimônio do notário ou registrador, permanecendo sob sua custódia até a efetiva prática do ato registral. Enquanto não convertidos em emolumentos, tais recursos não configuram disponibilidade econômica ou jurídica de renda, razão pela qual não podem ser escriturados como receita no Livro Caixa.
- VIII) As atividades notariais e registrais estão submetidas a uma sistemática especial de tributação, regida pelo Lei 7.713/1988 e Lei 8.134/1990. Consoante previsão contida no Art. 6º, caput, da Lei 8.134/1990, não há limite de escrituração de despesas necessárias ao custeio do serviço público.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Edmir Netto de. Curso de Direito Administrativo. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva – Livreiros Editores, 1972.

CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. Revista Dialética de Direito Tributário. Volume nº 153, Edição de Junho de 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CASSETARI, Christiano. Registro Civil das Pessoas Naturais II. Coleção Cartórios. 1ª ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

CENEVIVA, Walter. Lei dos Notários e dos Registradores Comentada. 8ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

LAGO, Ivan Jacopetti do. *in* Pedroso, Alberto Gentil de Almeida; Almada, Ana Paula Perondi Lopes; Gagliardi, Andreia Ruzzante; Et Al. Lei de Registros Públicos Comentada - 1ª Edição 2023 (Portuguese Edition). Edição do Kindle.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. ISS sobre Cartórios. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2016.

Manual de orientação tributária para Cartórios. Disponível no site: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/manual-de-orientacao-tributaria-cartorios/manual-de-orientacao-tributaria-cartorios_v01.pdf/view. Acesso em 18/06/2026.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO JR, Regnoberto M. de Melo. Dos Emolumentos Notariais e Registrais - Doutrina, legislação e Jurisprudência. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2005.

MORAES, Emanuel Macabu. Protesto Notarial - títulos de crédito e documentos de dívida. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

PASSOS, Josué Modesto; BENACCHIO, Marcelo. Coleção Direito Imobiliário: A dúvida no registro de imóveis. Vol. III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. IMPOSTOS – Federais, Estaduais e Municipais. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário – completo. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2025.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1983.

RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. Regulação da Função Pública Notarial e de Registro. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 31ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.