

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES: Reforma tributária - análise da ‘tributação sobre altas rendas’ – introduzida pela Lei 15.270/2025.

\***Matheus Silva de Freitas**<sup>1</sup>

**SUMÁRIO:** **1.** - Do fato gerador do imposto de renda no âmbito das atividades notariais e registrais. **2.** - REFORMA TRIBUTÁRIA: tributação sobre altas rendas vs. o regime especial de tributação dos Notários e Registradores; **2.1.** - Do regime especial de tributação dos Notários e Registradores – Livro Caixa – inaplicabilidade da tributação sobre altas rendas; **3.** – SÍNTESE CONCLUSIVA; REFERÊNCIAS.

## 1. 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.<sup>2</sup>

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;

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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 57.

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 imponible.** 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).<sup>3</sup>

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.

---

<sup>3</sup> 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.**<sup>4</sup>

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.”<sup>5</sup>

**Em idêntico sentido, são as lições dos saudosos Professores Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>, Alfredo Augusto Becker<sup>7</sup>, Geraldo Ataliba e Hugo de Brito Machado.**

---

<sup>4</sup> CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados em atraso, de débitos previdenciários. Interesse público 24/101. Abr/2004.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 190.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2001, p. 304.

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva – Livres Editores, 1972, p. 361..

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 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.**<sup>8</sup>

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.

Relativamente às recentes orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil<sup>9</sup>, indicando o dever de escriturar no Livro Caixa verbas

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 319.

<sup>9</sup> 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](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.

recolhidas a título de substituição tributária e valores custodiados a título de depósito prévio, optamos por enfrentar o assunto em outro Artigo.

## 2. REFORMA TRIBUTÁRIA: tributação sobre altas rendas vs. o regime especial de tributação dos Notários e Registradores.

Ao final do ano de 2025, foi editada a Lei 15.270/2025, que promoveu alterações na legislação do Imposto de Renda, mais precisamente na Lei 9.250/1995 e na Lei 9.249/1995.

Dentre as alterações promovidas, foi instituída a figura da ‘TRIBUTAÇÃO ANUAL DE ALTAS RENDAS’, ampliando as hipóteses legais de incidência do IRPF. *In verbis*:

**Art. 16-A.** A partir do exercício de 2027, ano-calendário de 2026, a **pessoa física** cuja soma de todos os rendimentos recebidos no ano-calendário seja superior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) fica sujeita à tributação mínima do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, nos termos deste artigo.

[...]

§ 2º A alíquota da tributação mínima do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas será fixada com base nos rendimentos apurados nos termos do § 1º deste artigo, observado o seguinte:

**I** - para rendimentos iguais ou superiores a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), a alíquota será de 10% (dez por cento); e

**II** - para rendimentos superiores a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) e inferiores a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), a alíquota crescerá linearmente de 0 (zero) a 10% (dez por cento), conforme a seguinte fórmula:

**Alíquota %** = (REND/60.000) - 10, em que:

**REND** = rendimentos apurados na forma prevista no § 1º deste artigo.

[...]

§ 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.

Na exposição dos motivos que ensejaram a proposição da citada norma, o Ministro da Fazenda explica que a inserção dessa nova hipótese de incidência visa **tributar aqueles contribuintes pessoas físicas que antes se beneficiavam de isenção**

## **tributária incidente sobre a distribuição de Lucros e Dividendos das pessoas jurídicas. Vejamos:**

### **Tributação das altas rendas - Imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo**

9. O Projeto de Lei institui, a partir de janeiro do ano-calendário de 2026, nova hipótese de incidência sobre altas rendas, mediante a aplicação do imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo - IRPFM. Tal proposta é oriunda da observação da “progressão inversa” do imposto, quando considerada a alíquota efetiva de cada contribuinte, em que, quanto maior o rendimento do contribuinte, menor a tributação efetiva, tendo em vista as diversas deduções da base de cálculo e as isenções a que tem direito.

10. A introdução do art. 6º-A na Lei 9.250, de 1995, regulamenta a retenção na fonte do imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo - IRPFM **com incidência mensal sobre lucros e dividendos pagos pela empresa a uma mesma pessoa física em valores superiores a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) dentro do mesmo mês. Atualmente tais rendimentos são isentos do imposto sobre a renda. É importante esclarecer que essa tributação mensal é uma mera antecipação, podendo o beneficiário do rendimento ter a restituição do imposto na apuração anual da tributação de altas rendas.**

11. **A alíquota prevista no art. 6º A é de 10% (dez por cento) incidente sobre a totalidade dos lucros e dividendos quando distribuídos em valor mensal acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) pela pessoa jurídica para uma mesma pessoa física.**

12. **Já o art. 16-A da Lei nº 9.250, de 1995, regulamenta o imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo - IRPFM incidente sobre a soma de todos os rendimentos, inclusive os tributados de forma exclusiva ou definitiva e os isentos, recebidos durante o ano-calendário, em montante superior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). [...]**

18. O objetivo do IRPFM é garantir uma tributação mínima sobre os rendimentos das pessoas físicas de alta renda. No entanto, se o lucro contábil – que é a base para a distribuição de lucros e dividendos – já tiver sido tributado na pessoa jurídica em percentual de carga tributária efetiva equivalente à soma das alíquotas nominais do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), então propõe-se que não haja tributação adicional na pessoa física. Para tanto, propõe-se a introdução do art. 16-B na Lei 9.250, de 1995, o qual prevê a concessão de um redutor do imposto caso a soma da alíquota efetiva de IRPJ e CSLL apurada com base no lucro contábil da pessoa jurídica com a alíquota efetiva do IRPFM aplicável à pessoa física beneficiária ultrapasse o percentual equivalente à soma das alíquotas do IRPJ e da CSLL aplicáveis à pessoa jurídica.

19. É importante destacar que o redutor previsto no art. 16-B é relevante para garantir que a tributação mínima de altas rendas não imponha uma carga tributária excessiva sobre os rendimentos de lucros e dividendos e, conseqüentemente, gerando uma distorção e desencorajando o investimento no País. Portanto, não se trata de um benefício fiscal, mas de uma trava sobre a tributação de altas rendas incidentes sobre lucros e dividendos distribuídos considerando a tributação de IRPJ e de CSLL efetivamente suportada pela pessoa jurídica na geração dos lucros ou dividendos distribuídos.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Disponível no site:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=Tramitacao-1-PL-1087-2025](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=Tramitacao-1-PL-1087-2025), acesso em 24/06/2026.

Consoante se extrai da sua exposição de motivos, a norma tributária visa corrigir uma distorção e tributar os grandes sócios e acionistas das pessoas jurídicas empresárias, listadas em bolsa ou não, que até então se beneficiavam da isenção tributária de lucros e dividendos e, em certa medida, não contribuía diretamente com os seus rendimentos para o Imposto de renda.

## **2.1. Do regime especial de tributação dos Notários e Registradores – Livro Caixa – inaplicabilidade da tributação sobre altas rendas.**

A Constituição Federal delegou o exercício do serviço público afeto às atividades Notariais e Registrais a particulares em colaboração, não integrantes da estrutura da administração pública, os quais são nomeados após regular aprovação em concurso público de provas e títulos. A matéria está positivada originariamente no Art. 236, da Constituição, e regulamentado por meio da Lei 8.935/1994.

Os Notários e Registradores, enquanto particulares em colaboração, estão submetidos a um regime jurídico híbrido no exercício das delegações.<sup>11</sup>

O direito público baliza a relação jurídica de sujeição especial que liga o Estado ao delegatário da função pública Notarial e Registral, tal como a relação deste em face dos usuários dos Serviços, enquanto o direito privado pauta a atuação dos Notários e Registradores em face dos elementos não finalísticos que envolvem a atividade, como o gerenciamento administrativo, financeiro, logístico, tecnológico e de pessoal, a responsabilidade civil, regime de contratação de funcionários, aquisição de bens destinados à Serventia, realização de investimentos, e tudo o mais que estiver inserido nesse contexto.

A face privada das atividades extrajudiciais diz respeito às responsabilidades inerentes à gestão da Serventia, em cumprimento ao preconizado no Art. 236, caput, da CF, cumulado com Art. 21, da Lei nº 8.935/1994, e engloba o conjunto de elementos não finalísticos que compõe a atuação do Notário e do Oficial de Registro, e que são disciplinados pelas normas de direito privado:

---

<sup>11</sup> RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. Regulação da Função Pública Notarial e de Registro. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 59.

**A)** o regime de contratação dos funcionários está submetido à disciplina geral da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT (Art. 20, caput, da Lei 8.935/1994) e, no âmbito Previdenciário, ao regramento do Regime Geral da Previdência Social - RGPS, fulcro no Art. 40, caput, da Lei 8.935/1994, cumulado com o Art. 11, I, alínea 'a', da Lei 8.213/1991, e Art. 9º, I, alínea 'o', do Decreto nº 3.048/1999, que dispõe sobre o Regulamento do RGPS;

**B)** O Regime previdenciário a que o Titular do Ofício está sujeito igualmente pauta-se pelas disposições constantes do RGPS, figurando, contudo, na condição de Contribuinte individual, com fulcro no Art. 40, caput, da Lei 8.935/1994, cumulado com o Art. 11, V, alínea 'h', da Lei 8.213/1991, e Art. 9º, V, alínea 'l', § 15, VII, do Decreto nº 3.048/1999;

**C)** O Titular da Serventia possui discricionariedade para definir o número necessário de funcionários (Art. 20, § 2º, da Lei 8.935/1994), desde que suficientes para assegurar a continuidade do serviço, tendo liberdade para contratação e negociação dos respectivos salários, os quais não se sujeitam ao teto remuneratório da administração pública (Art. 37, XI, XII, e § 12º, da Constituição Federal);

**D)** As despesas de custeio em geral (aluguel do prédio da Serventia, material de papelaria etc), conservação, investimento e compra de bens para utilização no Ofício extrajudicial (os quais independem de licitação), bem como o gerenciamento administrativo, financeiro etc, são responsabilidade exclusiva do Titular da delegação;

**E)** Os bens afetados ao serviço público e indispensáveis à continuidade da prestação são considerados bens públicos, enquanto mantiverem essa condição, ainda que adquiridos, em caráter privado, pelo delegatário.<sup>12</sup>

**F)** A fixação de diretrizes internas de organização técnica, tecnológica, logística etc, igualmente são de responsabilidade exclusiva do Delegatário.

Nessa conjuntura específica, de gerenciamento administrativo, técnico, financeiro, logístico, de investimento e pessoal, a atuação desse agente público se assemelha à de um empreendedor privado<sup>13</sup>. **Está sujeito à responsabilização civil**

---

<sup>12</sup> ARAÚJO, Edmir Netto de. Curso de Direito Administrativo. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 1125-1226.

<sup>13</sup> RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. Regulação da Função Pública Notarial e de Registro. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 83.

**peçoal e direta pelos atos praticados no âmbito do seu Ofício, por ele, seus Escreventes e Auxiliares (Art. 22, da Lei 8.935/1994)<sup>14</sup>.**

**É responsável pelos riscos (fraudes, furtos etc) e infortúnios (incêndios, inundações etc) a que sua atuação e o acervo da unidade (Art. 46, da Lei 8.935/1994) estão sujeitos.**

**Não possui direito aos benefícios próprios das carreiras públicas, tampouco de um empregado privado, como férias, décimo-terceiro, licenças próprias, benefícios diversos, dentre outros.**

**Não possui piso remuneratório, porquanto sua remuneração é pautada pelos emolumentos percebidos ante a prática do serviço público prestado aos usuários, após deduzidas as despesas de investimento e custeio em geral.**

Em contraponto, logicamente, não está sujeito ao teto remuneratório próprio dos Servidores Públicos, estabelecido pelo Art. 37, XI, XII, e § 12º, da Constituição Federal, por essa composição de razões já pontuadas.

**Há, ainda, uma outra peculiaridade relevante:** os Ofícios Extrajudiciais, em que pese sejam criados por lei e correspondam a um núcleo de competências públicas, cujo exercício é delegado a um particular em colaboração, pessoa física, não são considerados entes dotados de personalidade jurídica própria.

Dito isto, muito embora as Serventias extrajudiciais possuam CNPJ, instituído para fins puramente administrativos e fiscalizatórios, **elas não possuem personalidade jurídica.** Todas as obrigações contraídas e atos praticados são de direta e ilimitada responsabilidade do titular da delegação.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TABELIONATO, CARTÓRIO E OFÍCIO PÚBLICO. NOVA INSCRIÇÃO NO CNPJ. ALTERAÇÃO DE TITULARIDADE. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

1. **Embora não tenham personalidade jurídica própria, tabelionatos e cartórios são obrigados à inscrição no CNPJ,** atribuindo-se ao respectivo titular a condição de responsável, inclusive como fonte pagadora, junto ao Fisco, circunstância que, antes de infirmar, basta para justificar e autorizar a pretensão de emissão de novo cadastro fiscal.

2. Vez que alterada, por investidura originária, a titularidade do ofício e, assim, a própria responsabilidade tributária, já que esta é da pessoa física, a manutenção do mesmo CNPJ, não retrata a situação jurídica derivada da assunção do cargo e responsabilidades legais respectivas, inclusive as

---

<sup>14</sup> CENEVIVA, Walter. Lei dos Notários e dos Registradores Comentada. 8ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 209.

tributárias, nada constando da lei a permitir que assim atue o Fisco, em detrimento de direito, que se revela líquido e certo.

3. Diferentemente das pessoas físicas e jurídicas, cuja identidade junto ao Fisco deve ser única, porque decorrente da respectiva personalidade de direito, a situação dos tabelionatos e cartórios é diferenciada, o que respalda a solução jurídica específica apontada que, não apenas não colide com normas de regência, como, ainda, é coerente com o sistema legal estabelecido.

4. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 368587 - 0004804-72.2016.4.03.6000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 20/09/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:25/09/2017)

Diante desse contexto e peculiaridades, **foi criado um regime jurídico próprio de tributação dos Notários e Registradores, ainda vigente, cujas balizas foram fixadas por meio da Lei 7.713/1988.**

A matéria é disciplinada pelo Art. 11, da já citada 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

Desta forma, visando tornar justa a tributação dos Notários e Registradores, em virtude da sua responsabilidade pelo custeio e prestação do serviço público que lhes foi delegado pela Constituição Federal, o legislador tributário definiu uma fundamental distinção, formada por:

A) **RECEITA BRUTA:** a receita bruta dos Ofícios Extrajudiciais compreende os emolumentos percebidos, ressarcimento de atos gratuitos, complementação de receita e outros numerários a que faça jus o Titular em decorrência da função, não incluídos os valores

relativos a tributos cujo encargo financeiro seja transferido diretamente aos usuários do Serviço, a exemplo do IBS/CBS e ISS cobrados “por fora”<sup>15</sup>, ou aqueles em que figurar na condição de substituto tributário ou cujo produto da arrecadação seja diretamente destinado ao Poder Público ou outros órgãos. Nesse sentido, dispõe atualmente o Art. 190, § 3º, do Provimento nº 149/CNJ (anteriormente, a mesma redação já era prevista no Art. 6º, § 3º, do Provimento nº 45/2015-CNJ):

**Provimento nº 149/CNJ. Art. 190. [...] § 3º** Os lançamentos relativos a receitas compreenderão os emolumentos previstos no regimento de custas estadual ou distrital 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 Distrito Federal, 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.

**B) RECEITA LÍQUIDA TRIBUTÁVEL:** afere-se a receita líquida a partir do valor da receita bruta, do qual serão subtraídos os valores relativos às despesas inerentes ao serviço, como aluguel, salários e encargos trabalhistas dos funcionários, software, papel de segurança para emissão de certidões, logística, tributos etc, admitidos para escrituração, extraindo-se, assim, o valor exato da ‘receita líquida tributável’, **a qual será a base de cálculo para incidência do Imposto de renda.**

Ao final de cada mês, será apurado o resultado parcial do exercício, com a soma das receitas brutas auferidas no período, relativas ao serviço, deduzidas as despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, chegando-se ao valor da receita líquida tributável, base de cálculo de incidência da exação.

O recolhimento do tributo deverá dar-se até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, sob pena de incidência de multa e juros moratórios, fulcro no art. 6º, inciso II, da Lei 8.383/1991, e art. 106, da Instrução Normativa nº 1.500/2014-SRF. A título de ilustração, as receitas e despesas dedutíveis apuradas como resultado do mês de janeiro, deverão ser declaradas em observância à

---

<sup>15</sup> MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. ISS sobre Cartórios. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 70-71.

sistemática do Carnê-Leão, recolhendo o tributo respectivo até o último dia útil do mês de fevereiro, e assim sucessivamente.

**Como dito, a receita líquida tributável constituirá a base de cálculo de incidência. A alíquota, por sua vez, obedecerá à sistemática geral de tributação das pessoas físicas, com alíquota máxima de 27,5%.**

Assim, notários e registradores possuem um regime de tributação que, em certa medida, se assemelha à tributação das pessoas jurídicas pela sistemática do LUCRO REAL, porém, com uma incidência de imposto de renda mais gravosa do que a imposta em face das grandes empresas brasileiras.

Enquanto o imposto de renda das empresas disciplinado pelo regime do lucro real obedece a uma alíquota de 15% até R\$ 20.000,00 de lucro contábil, e uma incidência adicional de 10% naquilo que ultrapassar a faixa inicial, notários e registradores estão submetidos a uma faixa de tributação das pessoas físicas em geral, com alíquota máxima de 27,5%.

Na sistemática de contabilização do Imposto de renda pelo ‘Lucro real’, eventual prejuízo contábil não sujeita a empresa ao pagamento do tributo, afinal não auferiu renda.

No âmbito das atividades extrajudiciais sempre se obedeceu a essa mesma lógica, afinal, a sistemática de escrituração do Livro Caixa permite, de forma precisa, aferir a real capacidade econômica de cada Notário e Registrador, enquanto contribuintes do IRPF.

Após o término do exercício fiscal, as receitas e despesas serão contabilizadas de forma concentrada, junto com outras receitas pessoais e eventuais deduções gerais, objeto de apuração na Declaração de ajuste anual da pessoa física do respectivo titular (nos termos dos art. 8º e seguintes da Lei 8.383/1991), englobando todas as receitas pessoais do contribuinte, e considerando-se o valor já pago na sistemática do Carnê-Leão, daí apurando-se definitivamente o valor a restituir ou a pagar, relativo ao Imposto de Renda.

A aplicação irrestrita da figura da ‘TRIBUTAÇÃO ANUAL DAS ALTAS RENDAS’, sem levar em conta a natureza jurídica das atividades notariais e registrais, importará em considerar a receita bruta da serventia para fins de incidência da alíquota mínima de 10%.

Atualmente, o Brasil conta com mais de 12 (doze) mil Serventias extrajudiciais, sendo que nem todas são lucrativas, uma vez que se trata de serviço público essencial, prestado nos mais longínquos rincões deste país. Os Cartórios extrajudiciais estão presentes em todos os municípios do Brasil.

As despesas suscetíveis de contabilização no Livro Caixa não são tomadas por capricho do Notário ou Registrador, uma vez que são suportadas com escopo de permitir a continuidade, segurança e eficiência do serviço.

**Feitas essas ponderações, cumpre enfrentar o objeto central deste capítulo.** A interpretação literal do art. 16-A da citada Lei 15.270/2025 conduz à conclusão de que, caso a serventia extrajudicial aufera uma receita bruta igual ou superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) no ano, o que equivale a uma média de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) mensais de receita bruta (antes das despesas indispensáveis à prestação do serviço público), **deverá apresentar uma margem de receita líquida tributável que seja igual ou superior a 36,4% (trinta e seis vírgula quatro por cento), da receita bruta, a fim de que que esteja “somente” sujeito a uma tributação com alíquota máxima de 27,5%.**

Assim, para que notários e registradores estejam sujeitos “tão somente” a uma tributação pela alíquota máxima de 27,50%, obrigatoriamente, deverão ter margem de lucro igual ou superior a 36,4%.

Tal medida, além de extrapolar o conceito de renda contido na constituição, viola a natureza privada das delegações extrajudiciais, que se submetem a lucros e prejuízos imanentes à iniciativa privada.

**Caso, no balanço anual, a margem de receita líquida tributável tenha sido inferior aos 36,4% da receita bruta, afora a tributação já realizada em 27,5%, haverá ainda uma tributação adicional em até 10% sobre a *receita bruta*, ainda que o delegatário extrajudicial tenha suportado prejuízos.**

#### **Façamos uma exemplificação.**

- Vejamos o caso de um CARTÓRIO X, que auferiu uma receita bruta anual de R\$ 1.200.000,00 (receita bruta média de R\$ 100.000,00 mensais), no ano calendário 2025.

|                      |   |
|----------------------|---|
| <b>RECEITA BRUTA</b> | <b>R\$ 100.000,00. (média mensal ao longo de 12 meses).</b> |
|----------------------|---|

|  |   |
|--|---|
|  | <b>Totalizando anualmente R\$ 1.200.000,00.</b> |
| <b>DESPESAS DEDUTÍVEIS – LIVRO CAIXA</b>                 | <b>R\$ 70.000,00.</b>                           |
| <b>RECEITA LÍQUIDA TRIBUTÁVEL – margem de lucro 30%</b>  | <b>R\$ 30.000,00</b>                            |
| <b>ALÍQUOTA DE INCIDÊNCIA DO IRPF</b>                    | <b>27,5%</b>                                    |
| <b>Valor devido a título de IRPF</b>                     | <b>R\$ 8,250,00.</b>                            |
| <b>Saldo líquido disponível após o pagamento do IRPF</b> | <b>R\$ 21.750,00.</b>                           |

Assim funcionava a tributação do IRPF em face dos notários e registradores, até o ano calendário 2025. Neste exemplo citado, a *margem de receita líquida tributável* equivale a 30% (trinta por cento) da receita bruta.

**Cabe, diante da Lei 15.270/2025, trazer o mesmo exemplo, agora considerando os efeitos decorrentes da tributação sobre ‘altas rendas’, a partir do ano calendário 2026 (cuja declaração será apresentada em 2027 e assim sucessivamente):**

|  |  |
|--|--|
| RECEITA BRUTA  | R\$ 100.000,00. (média mensal ao longo de 12 meses)  |
| DESPESAS DEDUTÍVEIS – LIVRO CAIXA  | R\$ 70.000,00. (média mensal ao longo de 12 meses)   |
| RECEITA LÍQUIDA TRIBUTÁVEL – margem de lucro 30%   | R\$ 30.000,00. (média mensal ao longo de 12 meses)   |
| ALÍQUOTA DE INCIDÊNCIA DO IRPF   | 27,5%  |
| Valor devido a título de IRPF  | R\$ 8.250,00. (média mensal ao longo de 12 meses)  |
| <b>ALÍQUOTA ADICIONAL SOBRE ALTAS RENDAS:</b>  | <b>10% incidente sobre a <i>receita bruta</i>.</b>   |
| <b>Valor a ser recolhido adicionalmente:</b>   | <b>R\$ 1.750,00. (essa diferença, multiplicada por 12 meses, perfaz R\$ 21.000,00 reais de tributação adicional)</b> |
| <b>Alíquota final efetiva imposta ao contribuinte:</b>   | <b>33,333%</b>   |
| <b>Saldo líquido disponível em proveito do Notário ou Registrador, após o pagamento do IRPF.</b> | <b>R\$ 20.000,00.</b>  |

**Resumo anual do exemplo citado (considerando uma margem de lucro de 30%):**

|  |  |
|--|--|
| RECEITA BRUTA ANUAL  | R\$ 1.200.000,00                                   |
| DESPESAS DEDUTÍVEIS – LIVRO CAIXA. ANUAL.  | R\$ 840.000,00                                     |
| RECEITA LÍQUIDA TRIBUTÁVEL - ANUAL. Margem de lucro  | R\$ 360.000,00                                     |
| ALÍQUOTA DE INCIDÊNCIA DO IRPF (Carnê Leão)  | 27,5% sobre o líquido tributável                   |
| Valor recolhido a título de IRPF – Carnê Leão  | R\$ 99.000,00.                                     |
| <b>ALÍQUOTA ADICIONAL SOBRE ALTAS RENDAS:</b>  | <b>10% incidente sobre a receita bruta.</b>        |
| <b>Valor a ser recolhido adicionalmente:</b>   | <b>R\$ 21.000,00 reais de tributação adicional</b> |
| <b>Valor final a ser recolhido a título de IRPF</b>  | <b>R\$ 120.000,00</b>                              |
| <b>Alíquota final efetiva imposta ao contribuinte:</b>   | <b>33,333%</b>                                     |
| <b>Saldo líquido disponível em proveito do Notário ou Registrador, após o pagamento do IRPF.</b> | <b>R\$ 240.000,00.</b>                             |

Poderia o leitor questionar se o valor das despesas, nos exemplos citados, não seria ilusório ou excessivamente elevado. Para responder a essa indagação, convém detalhar a composição dos montantes projetados, tomando como referência os custos médios ordinariamente suportados por um Cartório com 7 (sete) funcionários e considerando apenas as despesas básicas recorrentes e indispensáveis à prestação do serviço.

| DESCRIÇÃO DA DESPESA   | VALOR                           |
|--|---------------------------------|
| Folha de pagamento. 7 (sete) funcionários, com salário médio de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). Custo médio mensal.   | R\$ 45.000,00 (aproximadamente) |
| Aluguel do prédio do Cartório extrajudicial.<br><br>*estimativa considerando uma locação em imóvel localizado em cidade do interior. Caso se trate de Capital, esse custo será superior. | R\$ 7.000,00.                   |
| Custos de água, energia, telefone e internet.  | R\$ 3.000,00.                   |
| Assistência/assessoria de informática. TI.   | R\$ 2.500,00.                   |
| Assessoria contábil.   | R\$ 1.000,00.                   |
| Licença mensal do Software que operacionaliza o sistema operacional da serventia. Sistema para a prática dos atos notariais e registrais.  | R\$ 3.000,00.                   |

|  |                      |
|--|----------------------|
| Licenças operacionais gerais (Windows, Word, Excel etc).   | R\$ 1.000,00.        |
| Backup dos dados da digitalizados do acervo (salvamento em nuvem).   | R\$ 1.500,00         |
| Papel de segurança para emissão de certidões.  | R\$ 1.000,00.        |
| Demais materiais de papelaria e logística (Livros, Caixas de arquivo, toner, folha sulfite, etiquetas, canetas, carimbos etc). | R\$ 3.000,00.        |
| Materiais de limpeza   | R\$ 900,00.          |
| Uniformes  | R\$ 600,00.          |
| Limpeza (diarista). Custo estimado de 8 (oito) diárias.  | R\$ 2.000,00.        |
| Sistema de monitoramento e segurança.  | R\$ 1.000,00.        |
| Contribuição entidade associativa.   | R\$ 1.000,00.        |
| Manutenção e higienização do sistema de climatização (ar condicionado).  | R\$ 1.500,00.        |
| <b>VALOR TOTAL CONSOLIDADO</b>   | <b>R\$ 75.000,00</b> |

A planilha acima colacionada considerou tão somente as despesas básicas, ordinárias e recorrentes do serviço. Ainda assim, a estimativa de despesas superou o custo indicado nos exemplos, o que reduziria a margem de lucro para 25% (vinte e cinco por cento). Neste caso, aplicando a tributação anual sobre altas rendas, considerando o mesmo montante de receita bruta indicando nos exemplos, a alíquota efetiva seria superior, atingindo uma projeção de 40% de incidência do IRPF.

Não se estimou despesas extraordinárias que, se realizadas, naturalmente aumentariam o custo mensal, a exemplo do desembolso de verbas decorrentes da demissão de funcionários, obras e adaptações de acessibilidade para portadores de necessidades especiais etc.

Para que se tenha a dimensão do que representa uma margem de lucro de 36,4%, cabe traçar um paralelo comparativo, levando em conta as empresas mais lucrativas do país, no caso, as instituições financeiras.

➤ **Margem de lucro bruto dos Bancos, antes dos impostos, contribuições e demais deduções legais:**

| NOME DA INSTITUIÇÃO | MARGEM FINANCEIRA BRUTA |
|---------------------|-------------------------|
| BANCO DO BRASIL     | 24% (aproximadamente)   |

|                |                       |
|----------------|-----------------------|
| SANTANDER      | 26% (aproximadamente) |
| BANCO BRADESCO | 31% (aproximadamente) |
| ITAÚ           | 35% (aproximadamente) |

Se a instituição financeira tiver prejuízo financeiro contábil, entretanto, não suportará a incidência de tributação sobre a renda, afinal não auferiu acréscimo patrimonial positivo.

**A Lei 15.270/2025, no entanto, se aplicável sobre a receita bruta dos Notários e Registradores escriturável no Livro Caixa, criará uma lógica perversa, segundo a qual, quanto menor for a margem de lucro, maior será a tributação do imposto de renda.**

**Assim, se a *margem de lucro* for de 20%, a tributação sobre altas rendas será de 50% sobre a receita líquida tributável.**

**Se uma Serventia extrajudicial apresentar uma margem muito baixa, de 10% (o que em determinadas circunstâncias pode vir a ocorrer), toda a receita líquida do Notário ou Oficial será absorvida. A incidência do Imposto de renda absorverá 100% da receita líquida tributável.**

Para receitas brutas anuais que estejam entre os patamares de R\$ 600.000,00 a R\$ 1.199.999,99, a Lei 15.270/2025 traz outro regramento de incidência adicional, no inciso II, § 2º, do Art. 16-A, a saber:

“II - para rendimentos superiores a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) e inferiores a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), a alíquota crescerá linearmente de 0 (zero) a 10% (dez por cento), conforme a seguinte fórmula:

**Alíquota % = (REND/60.000) - 10**, em que:

**REND** = rendimentos apurados na forma prevista no § 1º deste artigo.”

**Fórmula para cálculo da alíquota adicional, nos termos do Art. 16-A, § 2º, inciso II, da Lei 15.270/2025 (receitas entre R\$ 600.000,00 e R\$ 1.199.999,99):** RECEITA BRUTA ANUAL – RBA, dividida por 60.000. Do resultado obtido, deve ser feita uma operação de subtração com o valor ‘-10’. **Resumo:** Alíquota mínima sobre altas rendas =  **$RBA/60.000 - 10$** . **Exemplo:** Receita bruta anual (RBA) = **R\$ 1.000.000,00**.  $RBA / (operação de divisão) por 60.000 = 16.666 - 10 = 6.666$  (resultado). Alíquota mínima

sobre altas rendas = 6,666% da receita bruta (no exemplo citado, de R\$ 1.000.000,00 de receita bruta).

Desta forma, a Lei 15.270/2025 criou dois mecanismos de incidência, um para receitas brutas entre R\$ 600.000,00 e R\$ 1.199.999,99, e outro para receitas brutas a partir de R\$ 1.200.000,00.

Levar a efeito essa regra, em face de uma gestão privada, submetida a infortúnios que são próprios do empreendedorismo, conduziria à tributação de imposto de renda incidente sobre prejuízos e despesas fundamentais à prestação de um serviço público, o que se revela incompatível com a Lei e com a Constituição.

**Receita bruta não é renda.** Inúmeros são os exemplos capazes de ilustrar a abusividade da aplicação da novel regra tributária.

Serventias extrajudiciais estão sujeitas a inundações e incêndios, além de serem diretamente impactadas por crises macroeconômicas. Em um passado ainda recente, a sociedade suportou uma pandemia. Empreendimentos foram impedidos de funcionar. Serventias extrajudiciais foram submetidas a uma rígida sistemática de funcionamento. Notários e Registradores suportaram prejuízos, como a grande parte dos serviços e atividades econômicas.

Aplicar, àquela época, o regramento ora estabelecido pela Lei 15.270/2025, significaria impor a incidência de imposto de renda sobre prejuízo financeiro, o que viola não só a regra matriz de incidência do citado tributo, **como também viola os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.**

**A Constituição Federal determinou a criação de imposto sobre a renda, e não sobre a receita bruta ou sobre o faturamento. São figuras jurídicas dotadas de uma fundamental distinção.**

De extrema relevância, a propósito, as lições do Professor Roque Antonio Carrazza:

I – No caso do imposto sobre a renda (IR), quer da pessoa física, quer da jurídica, não resta a menor dúvida de que também ele deverá obedecer aos princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade.

II – Deverá obedecer ao princípio da capacidade contributiva não só por força do disposto na primeira parte do § 1º, do Art. 145 da CF, como por dever ser informado pelo critério da progressividade (art. 153, § 2º, I).

Isto traz uma consequência importantíssima: embora, nos termos da Constituição, a capacidade contributiva seja atendida quando a lei, na criação *in abstracto* dos impostos, limita-se a levar em conta fatos indicadores de riqueza, no caso do IR é preciso que ela vá além, ou seja, considere as reais forças econômicas de cada contribuinte.

Desenvolvendo a ideia, a lei que trata do IR deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento de sua aplicação ao caso concreto, seja possível personalizar o tributo, fazendo com que atente para as condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado.

**O objetivo deste tributo é gravar cada pessoa não em função de suas despesas, nem de acordo com sua riqueza disponível num dado momento, mas, sim, de acordo com o incremento de seu potencial econômico, experimentado num determinado período.**

**Portanto, graças ao princípio da capacidade contributiva, só devem ser consideradas na composição da base de cálculo do IR as disponibilidades de riqueza nova, reveladas num certo período (em geral, exercício financeiro), por uma pessoa, física ou jurídica.<sup>16</sup>**

Ademais, pretender impor aos notários e registradores um tratamento tributário que foi criado para resolver uma distorção decorrente da isenção de lucros e dividendos, sobretudo dos grandes acionistas, viola em igual intensidade o princípio constitucional da pessoalidade da tributação sobre a renda.

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 e lançamento de despesas necessárias ao custeio do serviço público.

Interpretar em sentido diverso, afora a inconstitucionalidade patente da norma, compromete a finalidade e o sentido da tributação dos Notários e Registradores, pela sistemática do Livro Caixa.

Submeteria as atividades notariais e registrais ao regime de tributação do imposto de renda mais gravoso de nosso sistema jurídico. Nesse cenário, **uma empresa fabricante de cigarros, por exemplo, terá uma tributação de imposto de renda mais benéfica do que a de um Oficial de Registro Civil, em determinados casos.**

---

<sup>16</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 120.

Convém lembrar que se trata de um agente público sem os benefícios das carreiras públicas. Não possui adicional de férias, décimo terceiro salário, regime especial de previdência etc.

Como ensina-nos o Professor Miguel Reale, a hermenêutica jurídica está longe de ser uma atividade estática, enquanto mera extração do sentido linguístico e puramente semântico do texto. É trabalho do intérprete encontrar a real função finalística da norma, capaz de tornar-se particularmente justa e adequada no caso concreto:

Não pode absolutamente ser contestado o caráter criador da Hermenêutica jurídica nesse árduo e paciente trabalho de cotejo de enunciados lógicos e axiológicos para atingir a real significação da lei, tanto mais que esse cotejo não se opera no vazio, mas só é possível mediante contínuas aferições no plano dos fatos, em função dos quais as valorações se enunciam.

Mais do que qualquer outro autor, Emílio Betti soube dar realce ao papel da interpretação jurídica, distinguindo-a cuidadosamente de outras formas de interpretação, como a histórica, a literária ou a musical. O intérprete do Direito, consoante demonstrações convincentes daquele mestre, não fica preso ao texto, como o historiador aos fatos passados, e tem mesmo mais liberdade do que o pianista diante da partitura. Se o executor de Beethoven pode dar-lhe uma interpretação própria, através dos valores de sua subjetividade, a música não pode deixar de ser a de Beethoven. No direito, ao contrário, o intérprete pode avançar mais, dando à lei uma significação imprevista, completamente diversa da esperada ou querida pelo legislador, em virtude da sua correlação com outros dispositivos, ou então pela sua compreensão à luz de novas valorações emergentes do processo histórico.<sup>17</sup>

**Proposição de solução hermenêutica:** diante de tudo o que se pontuou no presente estudo, entendemos que a única interpretação sistêmica capaz de se coadunar ao regime jurídico tributário das atividades notariais e registrais e ao direito constitucional vigente, consiste em apurar a alíquota efetiva do imposto, na declaração anual de ajuste, tendo como parâmetro a receita líquida tributável do Ofício extrajudicial, no caso, levando em conta a efetiva renda dos Notários e Registradores, e não considerando a receita bruta, que despreza as despesas indispensáveis à própria existência do serviço público prestado à sociedade.

Esse simples ajuste permitirá a coexistência do regime tributário próprio dos notários e registradores e do novo regime da ‘tributação anual das altas rendas’.

---

<sup>17</sup> REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1983, p. 287-288.

**Assim, a apuração da alíquota efetiva deve considerar a base de cálculo da receita líquida tributável, constante do Livro Caixa, e não a receita bruta.**

Eventuais outras rendas, que porventura integrem os rendimentos dos notários e registradores, para além dos escrituráveis no Livro Caixa, incluídos os lucros e dividendos de pessoas jurídicas, integrarão a base de cálculo para fins verificação da incidência da tributação anual das altas rendas estabelecida pelo art. 16-A, da Lei 15.270/2025, sem que isso importe – contudo – em desprezar a natureza específica das atividades notariais e registrais.

### **3. 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 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.
- II) 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 aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, razão pela qual não podem ser escriturados como receita no Livro Caixa.

- III) 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.
- IV) No que se refere à aplicação do novel regramento que instituiu a figura da tributação anual das altas rendas, por meio da Lei 15.270/2025, diante de tudo o que se pontuou no presente estudo, entendemos que a única interpretação sistêmica capaz de se coadunar ao regime jurídico tributário das atividades notariais e registrais e ao direito constitucional vigente, consiste apurar a alíquota efetiva do imposto, na declaração anual de ajuste, tendo como parâmetro a ‘RECEITA LÍQUIDA TRIBUTÁVEL’ do Ofício extrajudicial, no caso, levando em conta a efetiva renda dos Notários e Registradores, e não considerando a receita bruta, que despreza as despesas indispensáveis à própria existência do serviço público prestado à sociedade, sob pena de violação aos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

## 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.

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