



**QUALIS**  
**A2**

# RECOLHIMENTO DE TRIBUTO SOBRE A RENDA DOS DELEGATÁRIOS DE SERVIÇO NOTARIAL E REGISTRAL<sup>1</sup>

## COLLECTION OF TAX ON INCOME OF NOTARY AND REGISTRAL SERVICE DELEGATES

André Luís FONTANELA  
Instituição Toledo de Ensino (ITE)  
E-mail: andrefontanela@yahoo.com.br  
ORCID: <http://orcid.org/0009-0003-5261-459X>

José Cláudio Domingues MOREIRA  
Instituição Toledo de Ensino (ITE)  
E-mail: jcdmoreira@hotmail.com  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1149-9073>

3

### RESUMO

Apresenta breve histórico dos Serviços Notariais e Registros no Brasil, também faz a análise da evolução histórica e legislativa do recolhimento de imposto sobre a renda dos Delegatários. O assunto se aprofundará no enquadramento jurídico da atividade para efeitos tributários e os reflexos do atual formato do procedimento de recolhimento. A investigação também persegue a análise do reconhecimento da personalidade jurídica da atividade para recolhimento do Imposto Sobre a Renda - IR, como já ocorre no recolhimento do Imposto sobre Serviços – ISS. Será ainda manejado ao estudo a aplicação do princípio da justiça fiscal no que concerne à equidade, com relevância à ordem tributária socialmente mais justa na tributação da renda dos Delegatários de Serviço Notarial e Registral. Em linhas gerais, como pano de fundo do trabalho científico, o objetivo é contribuir aos Delegatários de Serviço Notarial e Registral na aplicação tributária sobre a renda mais justa, clara e específica.

**Palavras-chave:** Delegatários de Serviço Notarial e Registral. Imposto de Renda. Justiça Fiscal.

### ABSTRACT

It presents a brief history of Notary and Registry Services in Brazil, it also analyzes the historical and legislative evolution of the collection of tax on the income of

---

<sup>1</sup> COMO CITAR (ABNT): FONTANELA, A. L.; MOREIRA, J. C. D. Recolhimento de Tributo Sobre a Renda dos Delegatários de Serviço Notarial e Registral. **JNT Facit Business and Technology Journal**. Qualis A2. ISSN: 2526-4281, Mês de Fevereiro de 2026 - Ed. 71. VOL. 01. Págs. 3-19 <http://revistas.faculdefacit.edu.br>. E-mail: [jnt@faculdefacit.edu.br](mailto:jnt@faculdefacit.edu.br). Acesso em: \_\_/\_\_/\_\_.



Delegates. The subject will delve deeper into the legal framework of the activity for tax purposes and the reflexes of the current format of the collection procedure. The investigation also pursues the analysis of the recognition of the legal personality of the activity for the collection of Income Tax - IR, as already occurs in the collection of the Tax on Services - ISS. The application of the principle of tax justice with regard to equity will also be handled to the study, with relevance to the socially fairer tax order in the taxation of the income of the Notary and Registry Service Delegates. In general terms, as a background to the scientific work, the objective is to contribute to the Notary and Registry Service Delegates in the tax application on the fairest, clearest and most specific income.

**Keywords:** Notary and Registry Service Delegates. Income tax. Tax Justice.

## INTRODUÇÃO

O artigo tem como objetivo trazer à tona o debate acerca da tributação sobre a renda dos delegatários de serviços notariais e registrais. Inicialmente para contextualizar a temática se faz necessário imergir na historicidade do instituto na humanidade e na história recente nacional, bem como definir e realizar um enquadramento jurídico na estrutura do Estado. Delimitando o exame ao direito tributário, o estudo da tributação sobre a renda, também a partir de um contexto histórico, será feito para justificar seu surgimento bem como sua definitividade e importância para a manutenção do Estado.

Os aspectos legais do instituto foram vislumbrados especialmente quanto a sua pertinência à temática da remuneração percebida pelos delegatários, ou seja, os emolumentos. Destrinçando o tema será aprofundado o estudo na constatação da atividade notarial intrínseca à pessoa natural do delegatário, não existindo personalidade jurídica, daí por sua vez, serão realizados comparativos legais com o tributo, imposto sobre serviços.

Nesta conjuntura será analisada a Emenda nº243 à Medida Provisória nº1.085, de 27 de dezembro de 2021, que prevê a possibilidade da opção pelos delegatários ao regime tributário do Simples Nacional, sendo primeiramente este também historicizado e definido, e para justificar esta possibilidade será realizado um comparativo técnico jurídico a atividade da advocacia privada que muito se assemelha com a notarial e registral e tem autorização legal para adotar o regime do simples nacional como tributação.

O questionamento do artigo é em torno da possibilidade jurídica da mais justa forma de tributar os Delegatários de Serviços Públicos Notariais e Registrais, a partir da análise da opção pelo regime tributário do simples nacional.

A pesquisa utilizará a metodologia lógica-dedutiva, a partir de referências bibliográficas e normas em geral, com delimitação às disciplinas do Direito Constitucional, Tributário e Notarial e Registral.

## DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E REGISTRAIS

### Aspectos Histórico-Constitucionais no Brasil

A história é vetor de conhecimento do instituto jurídico dos Serviços Notariais e Registrais, que surgiram nos primórdios da sociedade organizada, se provaram no tempo e demonstraram sua importância e relevância, assim como citado por Nassim Nicholas Taleb na teoria do Efeito Lindy para coisas não perecíveis, onde é sustentado que para cada dia a mais de sua existência, será acrescido outro dia em sua expectativa de existência (Taleb, 2020).

Para Miranda (2010), a história da civilização demonstra que, já entre os povos da antiguidade se apresentava a necessidade de que fosse redigido e fixado em bons termos os atos jurídicos, de modo a que fosse dada segurança e certeza às relações sociais e econômicas.

Para Brandelli (2007, p. 4):

[...] o embrião da atividade notarial, ou seja, o embrião do tabelião, nasceu do clamor social, para que, num mundo massivamente iletrado, houvesse um agente confiável que pudesse instrumentalizar, redigir o que fosse manifestado pelas partes contratantes, a fim de perpetuar o negócio jurídico, tornando menos penosa a sua prova, uma vez que as palavras voam ao vento.

A história do direito notarial e registral se confunde com a da humanidade, desde os sofistas aos filósofos clássicos, a materialização do pensamento através das escrituras se reporta à existência da atividade.

Desde a figura do *escriba*, na história do Egito, cabia ao mesmo a função de transcrever os atos da vida privada do Estado e do Monarca.

Segundo Brandelli (2007, p. 4):

[...] os escribas pertenciam às categorias de funcionários mais privilegiadas e lhes era atribuída uma preparação cultural especialíssima; por isso, os cargos recebiam o tratamento de propriedade privada, e, por vezes, transmitiam-se em linhas de sucessão hereditária. Eram eles que redigiam os atos jurídicos para o monarca, bem como atendiam e anotavam todas as atividades privadas. No entanto, como não eram possuidores de fé pública, havia a necessidade de que os documentos por ele redigidos fossem homologados por autoridade superior.

Na história mais recente, no Brasil, os serviços notariais se fizeram presentes desde a colonização, na contribuição do Escrivão Oficial da Armada Portuguesa, Pero Vaz de Caminha, quando da chegada ao Brasil, através de uma Ata Notarial, que o mesmo atribuiu o nome de *Carta a El-Rei Dom Manuel*, onde descreveu o feito da descoberta à Coroa Portuguesa, materializando o primeiro ato notarial da história do país.

Ainda no Brasil, em sua história constitucional, com a promulgação da Constituição Federal da 1891, ocorreu um ensaio de regulamentação da matéria, no artigo 58:

Os Tribunais Federais elegerão de seu seio os seus Presidentes e organizarão as respectivas Secretarias.

§ 1º - A nomeação e a demissão dos empregados da Secretaria bem como o provimento dos **Ofícios de Justiça nas circunscrições judiciárias**, competem respectivamente aos Presidentes dos Tribunais (grifo nosso) [...] (Grifo nosso).

Posteriormente com a Constituição Federal de 1988, o instituto denotou maior importância no ordenamento jurídico com o artigo 236:

Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. § 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

[...]

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro. § 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

A prima face da matéria é envolvida de peculiaridades que compõe exceção à regra jurídica dos serviços públicos puros, ao passo que, a figura da Delegação Notarial e Registral tem regramento autônomo diverso da regra geral das delegações de serviços públicos prevista no artigo 175 da Constituição Federal, delimitadas à concessão e permissão.

Em relatório proferido pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Ayres Britto, o mesmo ilumina o tema com a conclusão de que:

Regime jurídico dos servidores notariais e de registro. Trata-se de atividades jurídicas que são próprias do Estado, porém exercidas por particulares mediante delegação. Exercidas ou traspassadas, mas não por conduto da concessão ou da permissão, normadas pelo caput do art. 175 da Constituição como instrumentos contratuais de privatização do exercício dessa atividade material (não jurídica) em que se constituem os serviços públicos [ADI 2.415, rel. min. Ayres Britto, j. 10-11-2011, P, DJE de 9-2-2012.].

Os Serviços Notariais e Registrais são delegações de serviços públicos únicas em sua espécie, ou seja, de seu próprio gênero, do latim *sui generis*, com previsão constitucional e regulamentos específicos e autônomos.

### **Das Delegações Notariais e Registrais**

Conforme previsão constitucional a atividade Notarial e Registral é um serviço público prestado em caráter privado por um Delegatário, ingresso na atividade através de concurso público.

Como prestador de serviços públicos o mesmo se limita às mesmas regras aplicadas à atividade estatal, ou seja, nas palavras de Hely Lopes Meirelles:

Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “poder fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim” (Meirelles, 2000, p. 82). (Aspas nossas).

Vale enunciar que o instituto foi regulamentado pela Lei Federal nº8.935/1994, denominada Lei dos Notários e Registradores, espécie de estatuto que enuncia o regramento da matéria, delimitando o exercício da função bem como deveres e obrigações dos delegatários.

Os Serviços Notariais e Registrais são serviços públicos de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (Lei Federal nº8935/1994, artigo 1º). Este complexo de competências públicas, exercido em caráter privado, se formaliza como uma instância de formalização de atos de criação, preservação, modificação, transformação e extinção de direitos e obrigações [ADI 2.415, rel. min. Ayres Britto, j. 10-11-2011, P, DJE de 9-2-2012. ]

Cabe aos notários redigir, formalizar e autenticar, com fé pública, de forma extrajudicial, nos estritos termos da legislação, atos jurídicos por provocação de um solicitante, aos registradores cabe a garantia da publicidade e oponibilidade contra todos, com segurança jurídica, eficácia e autenticidade de todos os títulos apresentados à registro (Ceneviva, 2002).

### **DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ramificação advinda do direito público, já elevado a condição de ciência autônoma, o Direito Tributário, demonstra robusta relevância na estrutura estatal, ao passo que, é responsável pela regulamentação da arrecadação de tributos, mecanismo de renda desenhado para honrar com os custos de manutenção do Estado.

Tal relevância propunha, com a progressão da complexidade dos atos da vida civil, a necessidade de centralização do Estado como agente regulador da vida em sociedade, uma necessária reciclagem nos meios de crédito e controle, fatores reconhecidos pelo fenômeno da tributação ao longo dos séculos, desde Aristóteles, em sua obra Política, onde propunha que “*o homem fora da sociedade ou é um Deus ou um bruto*”.

Velejando pela história, ao encontrar o tempo contemporâneo pátrio, com as discussões da reforma tributária nas profundas análises sobre maior peso da mão do Estado na tributação sobre consumo ou a renda, com o discurso do equilíbrio tributário aos pagadores de impostos, mas com o fim em si mesmo, do proporcionamento da facilitação arrecadatória ao mesmo.

### **Previsão Constitucional**

A presença do Estado no direito tributário é condição *sine qua non* de sua existência, ao passo que:

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como o conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada (Caliendo, 2020, p. 139).

A constitucionalização do direito é cerne do ordenamento jurídico, e do mesmo, extraímos da Constituição Federal normas gerais quanto a matéria da tributação e do orçamento, que possuem título próprio naquela, e por sua vez, estão destacadas normas gerais quanto a matéria, prevendo o sistema tributário e a organização do mesmo, bem como as limitações do Estado ao poder de tributar, e a repartição das ferramentas tributários, ou seja, os tributos propriamente ditos, e quais entes da federação são competentes pelas suas incidências.

### **Evolução Histórica**

Apesar dos escritos da criação do tributo na China Oriental, no ano 10, pelo imperador Wang Mang, com a instituição do imposto de 10% sobre os lucros de profissionais e trabalhadores especializados (Caliendo, 2020), a história credita a William Pitt, primeiro-ministro britânico, no final do século XVIII, com a iminência de a Inglaterra ser invadida pelas tropas de Napoleão Bonaparte, a criação do imposto de renda, então chamado pelo mesmo de “empréstimo de lealdade”, previsto para o único fim de angariar fundos para o financiamento da guerra.

O imposto foi imaginado e apresentado ao Parlamento Inglês baseado na taxaço sobre os gastos com indícios de riqueza, não sendo, portanto, um imposto sobre a renda, mas sim sobre as despesas.

O “empréstimo de lealdade”, a princípio, detinha caráter transitório, transitoriedade esta que, ao longo do curso do projeto de lei, com todos os estímulos do receio da guerra, foi moldado, e aos 9 de janeiro de 1799, foi editada a Lei do Imposto de Renda na Inglaterra, tornando tributo permanente, fazendo escola para outras nações se valerem da experiência inglesa, assim como o fez o Brasil (Brasil, 2015).

A sagacidade do Estado em sua volúpia arrecadatória, e a estruturação daquele a partir desta nova fonte, como visto e revisto na história do direito tributário acabou o tornando permanente, e uma das maiores fontes arrecadatórias da União, citando Milton Friedman, nada é tão permanente quanto um programa temporário do governo (The Cynic’s Lexicon: A Dictionary Of Amoral Advice (1984).

No Brasil a criação do imposto de renda se utilizou do mesmo subterfúgio inglês, aplicando terminologia diversa, ou seja, “contribuição extraordinária”, onde Dom Pedro II, através da Lei nº317 de 21 de outubro de 1843, criou uma tributação que hoje reconhecemos como parente próxima do imposto de renda retido na fonte, de um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos dos cofres público.

Em tempos atuais o imposto sobre a renda é pilar da estrutura de competência tributária da União, assim como todos os demais tributos previstos constitucionalmente, mereceu mesmo tratamento, estando previsto na seção dos impostos da União, no artigo 153: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza”.

Sabedores de que a Constituição Federal é vetor jurídico de normas gerais, a mesma previu logo no segundo artigo, ou seja, o artigo 146, do título da tributação e do orçamento, tamanha importância tem o direito tributário para a estrutura do Estado, a necessidade de regulamentação da matéria através de lei complementar.

Esta nomenclatura normativa, de lei complementar, detém status de soberania frente as demais normas infraconstitucionais, mas sem impor hierarquia sobre as mesmas, conforme jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal:

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO MEDIANTE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM



16.3.2011. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do que assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que inexistente reserva de lei complementar para dispor sobre isenção pertinente à Cofins, bem como ausente relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária (arts. 59 e 69 da Constituição) porquanto, em matéria tributária, a reserva de lei complementar é definida em razão da matéria. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. Agravo regimental conhecido e não provido (STF - ARE: 669074 MG, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 24/02/2015, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015).

O seu destaque advém da rigidez no processo de construção, além de sua especificidade na regulamentação de determinado instituto jurídico previsto na Constituição Federal, que por sua vez reserva especificamente à Lei Complementar tal tarefa.

No cenário ora estudado, a Lei Federal nº5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, é norma formalmente ordinária, todavia, foi recepcionada pela Constituição de 1988, superveniente àquela, como uma norma materialmente complementar.

O Código Tributário Nacional prevê em seção própria o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza nos artigos 43 a 45, nestes por sua vez, traz normas gerais de competência, hipóteses de incidência, fato gerador, legitimidade passiva, dentre outras, todavia, sempre se remetendo à regulamentação específica do instituto jurídico.

Perseguindo a contemporaneidade e a delimitação do tema, e esquivando-se do objetivo de esmiuçar a evolução histórico normativa, trago a luz que a regulamentação enunciada no Código Tributário Nacional, atualmente, trata-se do Decreto Federal nº9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Outras leis ordinárias foram sancionadas e posteriormente revogadas, devemos mencionar a Lei Federal nº7.713, de 22 de dezembro de 1988, com vigência, e que trata da incidência tributária para as pessoas físicas, com destaca o artigo 2º: “O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.”

Na mesma lei em seu artigo 8º o legislador enunciou dentre os sujeitos à obrigação de recolher imposto sobre a renda, no parágrafo primeiro, os notários e oficiais de registro:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos [...].

## DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

11

### Enquadramento Jurídico da Atividade

A Constituição Federal em vigor, no artigo 236, em nenhum momento criou o órgão, departamento, instituição com qualquer enquadramento de natureza jurídica denominado “cartório”, “serventia extrajudicial”, “serviço notarial e registral” ou qualquer nomenclatura que o valha, em citação literal, a expressão utilizada pelo legislador foi de “serviços notariais de e registro”.

A Constituição Federal pretérita, ou seja, a de 1969, no capítulo reservado para a organização nacional, comungava da mesma asserção e apenas previu a competência da União Federal para legislar sobre a matéria.

A intenção do legislador constitucional é clara, ao passo que, o Estado não se desvencilhou das responsabilidades, obrigações e garantias do controle estatal dos serviços notariais e registrais, ele apenas delegou a execução dos serviços para o particular em delegação fazê-lo.

Esta iniciativa do Estado gerou nova modalidade de delegação, esta específica para os serviços notariais e registrais, prevendo regulamentação própria para controle das atividades e responsabilidades, e atribuindo sua fiscalização ao Poder Judiciário.

Como se vê em nenhum momento legislativo constitucional estamos diante da criação de uma pessoa jurídica de direito privado com personalidade jurídica, ou ente público ou privado que o valha, para responder pelos serviços notariais e registrais, não existindo no sistema jurídico pátrio esta figura jurídica, portanto, “Cartório” não existe. É o local ou o endereço onde o delegatário, com fé pública, desempenha suas funções (Herance Filho, 2020).

Nesta esteira, podemos constatar, a partir da legislação, que as serventias extrajudiciais, conforme acima aprofundado são delegações de serviço público *sui*

*generis*, portanto, entes despersonalizados, desprovidos de patrimônio próprio e ilegítimos para figurar como sujeito passivo.

A jurisprudência consolida este entendimento, senão vejamos:

RECURSO ESPECIAL – NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL – NÃO OCORRÊNCIA – SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO – NATUREZA JURÍDICA – ORGANIZAÇÃO TÉCNICA E ADMINISTRATIVA DESTINADOS A GARANTIR A PUBLICIDADE, AUTENTICIDADE, SEGURANÇA E EFICÁCIA DOS ATOS JURÍDICOS-PROTESTO-PEDIDO DE CANCELAMENTO – OBRIGAÇÃO DE FAZER – TABELIONATO – ILEGITIMIDADE DE PARTE PASSIVA RECONHECIDA – AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE – RECURSO IMPROVIDO. I – É entendimento assente que o órgão judicial, para expressar sua convicção, não precisa mencionar todos os argumentos levantados pelas partes, mas, tão somente, explicitar os motivos que entendeu serem suficientes à composição do litígio, não havendo falar, na espécie, em ofensa ao art. 535 Código de Processo Civil. II – Segundo o art. 1º da Lei 8935/94, que regulamentou o art. 236 da Constituição Federal, os serviços notariais e de registro são conceituados como “organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos”. Dispõe, ainda, referida lei que os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, além de que estão sujeitos às penalidades administrativas previstas nos art. 32,33,34 e 35 no caso de infrações disciplinares previstas no art. 31 da mesma lei. III – Os cartórios extrajudiciais – incluindo o protesto de títulos – são instituições administrativas, ou seja, entes sem personalidade, desprovidos de patrimônio próprio, razão pela qual bem de ver, não possuem personalidade jurídica e não se caracterizam como empresa ou entidade, afastando-se dessa forma sua legitimidade passiva ad causam para responder pela ação de obrigação de fazer. IV – Recurso especial improvido (STJ – Resp:1097995RJ 2008/0239711- 7, Relator: Ministro MASSAMI UYEDA, Data de Julgamento: 21/09/2010, T3 – TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/10/2010).

### **Sujeição Passiva Tributária**

Tratando do direito tributário material, não buscando exaurir a matéria e delimitando nossa análise a tributação sobre a renda auferida, atestamos que a Constituição Federal, no capítulo do sistema tributário nacional, artigo 153, inciso III, prescreve a competência exclusiva para instituir o imposto sobre a renda, que o fez atribuindo como sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público União Federal.

Neste diapasão, no mesmo artigo, o legislador remete a regulamentação à legislação infraconstitucional, esta elegendo os sujeitos passivos da obrigação de recolher o tributo, que se voltando ao objeto desta pesquisa, resvala no Código Tributário Nacional em seu artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; [...].

Mais detidamente aos serviços notariais e registrais, o artigo 118, inciso I, do Decreto 9.580/2018, editado com base na Lei 93.240/1996 na Lei 7.713/1988:

Art. 118. Fica sujeita ao pagamento mensal do imposto sobre a renda a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como:

I – os emolumentos e as custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelo erário; (...)

## **Emolumentos**

A Constituição Federal em seu artigo 236, atribuiu ao legislador infraconstitucional regular a atividade, disciplinar a responsabilidade e estabelecer normas gerais quanto aos emolumentos.

A normalização de emolumentos ficou a cargo da Lei Federal nº10.169/2000, se preocupou em regular a quantificação dos emolumentos e fiscalização da cobrança, em nenhum momento fixou natureza jurídica dos emolumentos.

Os emolumentos têm a natureza jurídica de tributo enquadrado como taxa de serviço, está por sua vez prevista no artigo 77 do Código Tributário Nacional “utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Esta afirmação é pacífica a longa data pela jurisprudência do STF, conforme se verifica na medida liminar da ADI 1378-ES, de 30.11.1995, construída pelo Ministro Celso de Mello,

Impende observar, de outro lado, quanto ao tema ora suscitado, e no que concerne aos emolumentos, que essa modalidade de remuneração dos serviços estatais prestados por agentes públicos (os tabeliães e os oficiais registradores), no desempenho de delegação outorgada pelo Poder Público com fundamento no texto constitucional (artigo 236), tem sido igualmente qualificada como espécie tributária subsumível à noção constitucional de taxa.

Peculiaridade dos emolumentos que deve ser observada enquanto classificação de taxa específica é que o mesmo há de manter correspondência com o custo do serviço prestado – é o chamado caráter indenizatório, segundo o qual fica proibido o Estado de valer-se das taxas como forma de auferir receitas não ligadas ao serviço prestado (Bastos. 1995).

## **REFLEXOS JURÍDICOS**

### **Equiparação do Delegatário à Pessoa Jurídica**



Por tratar-se de um particular prestando serviço público, não existindo, como já defendido, a entidade da pessoa jurídica como prestadora do serviço, e sim uma pessoa natural, por força de delegação estatal, prevista constitucionalmente e regulada por legislação federal, por conseguinte, coube à legislação especial de direito tributário, mais especialmente de imposto sobre a renda auferida, estabelecer regra geral à matéria através do Decreto nº9580/2018.

Logo, qualquer previsão legal de tributação e fiscalização, deveria se dar considerando os delegatários de serviços notariais e registrais como pessoa naturais e não jurídicas, todavia, esta premissa não vem se aplicando nem mesmo em matéria tributária, senão vejamos a cobrança do Imposto Sobre Serviços cobrada pelos fiscos municipais.

O Decreto-Lei nº406/1968 regulava o Imposto Sobre Serviços antes da publicação da Lei Complementar 116/2003, o artigo 9º daquele, segundo o Supremo Tribunal Federal, conforme súmula 663, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, nesta mesma esteira, o Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, fixou entendimento pela não revogação do artigo, com a publicação da nova legislação que passou a regular a matéria.

O artigo 9º do Decreto-Lei nº406/1968 prevê que:

Art 9º. A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho [...].

Ocorre que esta máxima não se aplica por força de entendimento jurisprudencial a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº3.089, acompanhada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1328384/RS no qual firmou entendimento:

A prestação de serviços de registros públicos (cartorário e notarial) não se enquadra no regime especial previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68, pois, além de manifesta a finalidade lucrativa, não há a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, especialmente porque o art. 236 da CF/88 e a legislação que o regulamenta permitem a formação de uma estrutura economicamente organizada para a prestação do serviço de registro público, assemelhando-se ao próprio conceito de empresa.

Portanto, quanto ao recolhimento de tributo municipal, Imposto Sobre Serviços, os delegatários de serviços notariais e registrais se assemelham às pessoas jurídicas para o enquadramento tributário.

Ainda na seara da equiparação à pessoa jurídica, o recolhimento previdenciário dos escreventes e auxiliares contratados para prática de serviços notariais e registrais recebeu mesmo tratamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme Solução de Consulta de COSIT nº21, de 21.01.2014, publicada no DOU de 05.02.2014:

26. De acordo com parágrafo único do art. 15 da Lei no 8.212, de 1991, o contribuinte individual que possui segurados a seu serviço equipara-se à empresa. Vê-se, assim, que os titulares de cartório (notários e oficiais de registro), na condição de contribuintes individuais, quando contratam escreventes e auxiliares na forma do art. 20 da Lei no 8.935, de 1994, equiparam-se à empresa para fins de cumprimento das obrigações previstas na Lei nº8.212, de 1991.

27. Dessa forma, os titulares das serventias extrajudiciais são responsáveis pela arrecadação e pelo recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados (escreventes e auxiliares) por eles contratados nos termos do art. 22, incisos I a III, da Lei no 8.212, de 1991.

### **Simple Nacional**

O Simple Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, previsto na Lei Complementar nº123, de 14.12.2006, e suas alterações, aplicáveis exclusivamente às microempresas e às empresas de pequeno porte, cumprindo, dessa forma, a garantia a elas assegurada nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº123/06 trata de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no que toca às normas gerais relativas a apuração e recolhimento mediante regime único de arrecadação.

O processo de construção desta legislação eleva a tônica de simplificação do recolhimento tributário do Estado, não criando um único imposto, mas a unificação do recolhimento de diversos impostos e contribuições em um Documento de Arrecadação Federal (DARF).

Os critérios de adequação a este sistema simplificado vão desde o limite máximo da receita bruta além de limitações quanto à atividade exercida, estrutura, situação jurídica dos titulares e situação fiscal.

Por não ser objeto do presente trabalho, me reservo ao direito de apenas citar as limitações e aprofundar na análise da Medida Provisória nº1.085, de 27 de dezembro de 2021, mais especialmente, a Emenda nº243 que se encontra em discussão no Congresso Nacional.

A Medida Provisória é específica da atividade notarial e registral, e tem em seu bojo o objetivo de modernizar a prestação dos serviços, gotejando desde a facilitação de sua eletrônica até a desburocratização e integração de todos os sistemas

eletrônicos notariais e registrais existentes com os de órgãos públicos e da iniciativa privada.

Neste rumo, citada emenda, insere os delegatários de serviços notariais e registrais ao Simples Nacional, que tem como fulcro proporcionar a facilitação da gestão tributária por parte daqueles, diminuindo a burocracia do processo de recolhimento de tributos, abandonando o modelo de recolhimento de pessoa física que implica a complexa estruturação de livros diários auxiliares, livros caixa e pagamento mensal de “carne leão”, para a unificação oferecida pelo Simples Nacional, assim como acontece com os advogados privados (Herance Filho, 2020).

### **Justiça Fiscal**

Conforme já exposto, apesar de inegavelmente não existir a personalidade jurídica dos “cartórios”, o sistema jurídico nacional contempla tratamento aos delegatários equiparado às pessoas jurídicas ao se reportar ao Estado no cumprimento de suas obrigações, até mesmo tributárias, a título de exemplo o Imposto Sobre Serviços.

Esta incongruência na tributação da atividade gera insegurança jurídica, além da falta de justiça tributária ao se proporcionar tratamento diferenciado à serviços com sugesta semelhança, senão vejamos, ainda no exemplo da advocacia privada, assim como na atividade notarial e registral, a mesma também tem previsão constitucional, mas no artigo 133, recebendo seção própria, e também é regulamentada pela legislação infraconstitucional, mas através da Lei Federal nº8.906/94.

As semelhanças se tornam ainda mais evidentes quando analisamos o serviço propriamente prestado, ao passo que, não é uma inverdade afirmar que ambas as atividades prestam serviços públicos, pois a advocacia privada contribui para a tutela do Estado Democrático de Direito, por delegação estatal, credenciado perante o órgão competente, que no caso é a Ordem dos Advogados do Brasil.

Esta afirmação tem suporte legal no *múnus público* prestado pelo advogado, a partir do artigo 2º, §1º do Estatuto da Advocacia, ao estabelecer que "No seu ministério privado, o advogado presta serviço público e exerce função social".

Assim como a advocacia privada quanto à adequação da atividade notarial e registral ao regime tributário do Simples Nacional, em sua delimitação de aplicação apenas às pessoas jurídicas, esta obrigação tributária acessória persiste aos delegatários, conforme previsto na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº1.863/2018:

Artigo 4º São também obrigados a se inscrever no CNPJ: [...] IX – serviços notariais e de registro, de que trata a Lei no 8.935, de 18 de novembro de 1994, inclusive aqueles que ainda não foram objeto de delegação do Poder Público.

Ao legislador infraconstitucional, conforme supra exposto, não existem barreiras jurídicas para a inserção no rol da Lei Complementar nº123/06, a possibilidade dos delegatários de serviço notarial e registral fazerem a opção pelo regime de tributação do simples nacional, conforme assevera o artigo 16 da norma.

Considerando este contexto a manutenção da situação *a quo* de não permissão aos Delegatários de Serviços Notariais e Registrais optarem pelo regime de tributação do simples nacional, viola o princípio da justiça fiscal previsto no artigo 150, inciso II Constituição Federal, que proíbe aos entes federados:

Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação, profissão ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, tributos ou direitos.

A justiça fiscal como princípio fundamental do sistema tributário, defende a justa distribuição dos encargos tributários entre todos os indivíduos que compõem a sociedade, proporcionando um equilíbrio de forças, conforme ensinamentos de Aristóteles, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades.

## **CONCLUSÃO**

Objetivou-se neste artigo analisar tecnicamente como se dá o recolhimento do imposto de renda sobre lucro auferido pelos delegatários de serviços públicos notariais e registrais.

Para tanto partiu-se do contexto histórico da atividade e do tributo propriamente dito, analisando o enquadramento jurídico do mesmo acerca da aplicabilidade.

Vencida esta fase e comprovada a sujeição passiva, foram analisados os nuances legislativos do reconhecimento ou não da atividade notarial e registral enquanto pessoalizada por pessoa natural ou pessoa jurídica, ou seja, se há reconhecimento legal e jurisprudencial acerca da personalidade jurídica “cartório” pela Constituição. Afirmação prontamente afastada pelo estudo!

Por fim em análise a Emenda nº243 à Medida Provisória nº1.085, de 27 de dezembro de 2021, bem como estudo do regime tributário do Simples Nacional, foi reconhecida a pertinência do tema pela plausibilidade da possibilidade do delegatário



de serviço notarial e registral adotar o referido regime para recolhimento de seus tributos.

Nesta análise foi construída a equiparação com a atividade da advocacia privada, que por força legal se assemelha à atividade notarial e registral, àquela, por sua vez, por força de lei, foi possibilitada a opção pela adoção do regime tributário do Simples Nacional.

Não é intenção do artigo esgotar o tema, até mesmo porque ainda se encontra em discussão no congresso nacional a possibilidade dos delegatários optarem pelo regime tributário simplificado, no entanto, é possível extrair que por justiça tributária, mediante todos os argumentos jurídicos analisados, especialmente as previsões legais, normativas e jurisprudenciais.

O atual formato de tributação submetida, em comparação a outras atividades equivalentes, demonstra desequilíbrio de oportunidades na relação deste sujeito passivo com o fisco, ao passo que, a criação da possibilidade da opção pelo regime tributário do simples nacional facilita o processo do recolhimento e talvez, a partir de um estudo técnico contábil mais aprofundado, poderá até mesmo diminuir a carga tributária.

## REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. – 4. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995.

BRANDELLI, L. **Teoria geral do Direito Notarial**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

BRANDELLI, L. **Teoria geral do Direito Notarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília; Planalto, 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Primórdios do Imposto de Renda no Mundo**. Publicado em 01/09/2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em: 02 mar. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CENEVIVA, Walter, 1928 – **Lei dos notários e registradores comentada** (Lei nº8935) Walter CENEVIVA, Walter – 4. Ed. rev. ampl. e atual. 10 de julho de 2002. – São Paulo: Saraiva, 2002.

HERANCE FILHO, Antonio. **Notários e registradores como pessoas físicas e os serviços notariais e registrais como entes despersonalizados**. Site da Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR), 24/04/2017. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/2017/04/24/artigo-notarios-e-registradores-como-pessoas-fisicas-e-os-servicos-notariais-e-registrais-como-entes-despersonalizados-antonio-herance/>. Acesso em: 02 mai. 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** – 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, M. A. A importância da atividade notarial e de registro no processo de desjudicialização das relações sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 73, fev. 2010.

RFB, **Solução de Consulta COSIT 21, de 21.01.2014**, Publicada no DOU de 05.02.2014, Seção 1, p. 12. Disponível no site da RFB: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=49681&visao=anotado>. Acesso em: 12 jun. 2020.

STF, **ADI 1.378-ES, Medida Liminar**, Plenário. Rel. Min. Celso de Mello, Sessão de 30.11.1995, DJ de 30.05.1997, Voto do Relator, p. 235. Disponível no site do STF: <http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>. Acesso em: 12 jun. 2020.

STJ, **REsp 1328384/RS**, Primeira Seção, Julgamento por maioria, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Sessão de 04.02.2013, DJe de 29.05.2013. Disponível no site do STJ: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 12 jun. 2020.

TALEB, Nassim Nicholas. **Antifragil** : coisas que se beneficiam com o caos / Nassim Nicholas Taleb ; tradução Renato Marques. — 1ª ed. — Rio de Janeiro : Objetiva, 2020. Título original: Antifragile: Things that Gain from Chaos. Bibliografia. isbn 978-85-470-0108-7