



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	183 – COSIT
<b>DATA</b>	21 de agosto de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

## **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

OFICIAL DE REGISTRO DE IMÓVEIS. RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TRIBUTAÇÃO. ESCRITURAÇÃO EM LIVRO-CAIXA.

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

O montante recebido pelo oficial de registro de imóveis a título de custos de manutenção, gestão e aprimoramento e repassado às centrais de serviços eletrônicos é dedutível e deve ser escriturado como despesa em livro-caixa.

As importâncias destinadas ao credor fiduciário e entregues por devedor fiduciário a título de purgação de mora, deduzidas as despesas de cobrança e de intimação, e recebidas por oficial de cartório de registro de imóveis, não são rendimentos tributáveis.

Os montantes recebidos pelo oficial de registro de imóveis a título de despesas de cobrança e de intimação são rendimentos tributáveis, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e ao ajuste anual na Declaração, e devem ser escriturados como receita em livro-caixa.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; arts. 38, inciso IV; 68, incisos II a III; 69, § 2º, e 118, inciso I

## **RELATÓRIO**

A consulente formulou consulta com fundamento na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, em nome de seus associados.

2. Informou que a consulta se relaciona à apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) decorrente da atividade dos oficiais registradores de imóveis e se refere aos critérios de reconhecimento de receitas e despesas no livro-caixa, para a apuração do IRPF incidente sobre os emolumentos decorrentes do exercício dessas atividades e devido por esses profissionais.
3. Afirmou que de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017, e com o Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente - deve-se levar em consideração a obrigação de desempenho e de performance do fornecedor de produtos e serviços para fins de reconhecimento contábil da receita auferida. Acrescentou que para uma análise contábil e fiscal em simetria com os ditames do citado pronunciamento contábil demonstrará elementos reveladores das obrigações de performance e de desempenho concernente aos seus associados, no exercício de suas atribuições delegadas, objetivando o cumprimento das normas contábeis internacionais e a harmonização das pessoas físicas com as jurídicas. Citou a Solução de Consulta Cosit nº 94, de 29 de julho de 2020.
4. Dividiu sua exposição em três tópicos: Dos valores recebidos adiantadamente quando do registro ou averbação de títulos no cartório de registro de imóveis; Dos valores relativos à Central dos Serviços Eletrônicos compartilhados dos Registradores de Imóveis e Dos valores relativos a dívidas decorrentes de contratos de Alienação Fiduciária.
5. No que diz respeito aos valores recebidos adiantadamente, quando do registro ou averbação de títulos no cartório de registro de imóveis, alegou que o relato do consulente na petição da Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2020, teria sido dado em contexto diferente ao da realidade que cerca as serventias extrajudiciais paulistas associadas à ARISP. Isso porque aquele consulente relatou que o ingresso de recursos recebidos adiantadamente constituiria forte elemento de composição de fluxo de caixa, para fazer frente aos compromissos rotineiros das serventias de registro de imóveis.
6. Por outro lado, assegurou que por força do disposto no § 1º do art. 236 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e a regulamentação estabelecida pela Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994, seus associados deveriam cumprir regras locais que impediriam a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica das importâncias recebidas adiantadamente por eles, para análise de documentos apresentados, visando ao seu registro ou à sua averbação. Além disso, essa análise deveria ser feita em um prazo previsto para cada caso.
7. Afirma que durante esse período, os valores deveriam ser lançados em livro administrativo imposto por normas do Conselho Nacional de Justiça conforme Provimento CNJ nº 45, de 13 de maio de 2015, e norma do Tribunal de Justiça local. Além disso, argumenta que cada registrador poderia exigir depósito prévio até o valor total previsto na tabela de emolumentos para a prática dos atos solicitados, com fornecimento de recibo e quando praticados os atos solicitados, o valor pago a título de depósito prévio converter-se-ia em emolumentos, sendo lavrada cota-recibo e expedido recibo definitivo. Eventual saldo seria devolvido ao interessado.
8. Entende que os depósitos prévios efetuados no âmbito do serviço de registro teriam a função de caução, e que esse caucionamento daria celeridade à prenotação e análise dos títulos

apresentados. Cita, ainda, que o CNJ e as Normas de Serviço dos Cartórios Extrajudiciais determinam que os registradores cujos serviços admitam depósito prévio de emolumentos devem escriturar o Livro de Controle de Depósito Prévio, para monitoramento das importâncias recebidas a esse título, e indicar o número de protocolo, a data do depósito e o valor caucionado, além da data de sua conversão em emolumentos, ou a data de sua devolução.

9. Explicou as obrigações relativas ao Livro de Controle de Depósito Prévio e do recibo-protocolo, para garantir que esses valores entregues adiantadamente ficariam vinculados ao acervo da unidade e à disposição do poder público delegante da atividade, devendo ser escriturados e controlados de modo pormenorizado a partir do livro administrativo aludido. Afirmou que a disponibilidade econômica e jurídica se daria apenas quando da prática do ato e da conversão dos valores relacionados à prática desse ato em emolumentos, de acordo com o disposto na Lei nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, que regula o § 2º do art. 236 da CF/1988, e determina em seu artigo 1º que os emolumentos são necessariamente relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços delegados.

10. Concluiu que, apenas nesse momento, em conformidade com o art. 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), ocorreria a conversão dos valores depositados nos emolumentos de que tratam arts. 38, 68, e 118 do RIR/2018. Citou a Solução de Consulta Cosit nº 3, de 11 de janeiro de 2017.

11. Afirmou que antes da conversão desses depósitos em emolumentos, os valores deveriam ser mantidos em conta bancária específica, vinculada ao Livro de Controle de Depósitos Prévios escriturado. Posteriormente, havendo transição entre os delegatários responsáveis pelo acervo da unidade, por exemplo, os valores depositados passariam a ficar sob a custódia do novo responsável legal, tenha ele ingressado no serviço registral por concurso público, ou como preposto interino para responder pela serventia vaga.

12. Fez comparação entre o depósito prévio e o contrato de depósito previsto na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil/2002- bem como a caução locatícia, prevista na lei de locações de imóveis urbanos, de 1991, para alegar que inexistente efetiva disponibilidade econômica e jurídica desses valores que são objeto do depósito prévio de emolumentos. Acrescentou que a obrigação de devolução integral ou parcial do depósito, quando for o caso, é do poder público delegante, feita pelo responsável da serventia em nome daquele e com base nos valores escriturados no livro de controle administrativo que no acervo permanece. Concluiu que não se trataria de obrigação personalíssima do delegatário, pessoa física que estiver a frente do serviço quando do depósito.

13. Argumentou que a taxação dos depósitos prévios desestimularia sua adoção e que os delegatários antecessores suportariam o ônus tributário de uma receita que não se realizou. Qualificou como equivocada a premissa adotada pela Solução de Consulta nº 94, de 2000, devido à obrigação de o acervo registral devolver os valores depositados.

14. No que tange aos valores relativos à Central de Serviços Compartilhados dos Registradores de Imóveis explicou que se trata de plataforma digital integradora de *hardwares* e

*softwares* de suporte ao Serviço de Registro Eletrônico de Imóveis (SREI), na forma da Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009. Além disso, citou que o Provimento CNJ nº 89, de 18 de dezembro de 2019, estabelecerá diretrizes gerais para o SREI.

15. Afirmou que o Portal Registradores, mantido pela consulente, integra os serviços prestados eletronicamente pelos Cartórios de Registro de Imóveis associados da consulente. Passou a relatar números relativos a processamentos e tramitações. Afirmou que cada unidade extrajudicial possui uma conta virtual, onde são creditados emolumentos provenientes da emissão de cada certidão solicitada e que os valores já seriam creditados com essa natureza, pois já resultariam da prática de ato registral relativo à emissão da certidão solicitada por meio das Centrais de Serviços Eletrônicos Compartilhados do Registro de Imóvel.

16. Acrescentou que pode ocorrer uma diferença de até dois dias entre a emissão da certidão e o pagamento feito ao registrador por intermédio da central. Concluiu que quando a legislação tributária federal menciona emolumentos pagos a esses profissionais, inclusive o RIR/2018, estaria referindo-se aos emolumentos definidos pela Lei nº 10.169, de 2000. Assim, dois dias antes ou depois de emitida a certidão solicitada pela central de serviços, haveria o crédito na conta virtual do cartório, do valor dos emolumentos destinados ao oficial registrador, bem como as custas judiciais que este deve repassar ao Estado de São Paulo; à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado; ao custeio dos atos gratuitos de registro civil; e ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, por conta do que disporia a Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002.

17. Alegou que, diferente do que constou na Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2020, os usuários finais não experimentam qualquer ônus para utilizar as centrais de serviços, pois, de acordo com o Provimento CNJ nº 107, de 24 de junho de 2020, os custos dessas centrais devem ser suportados pelos próprios prestadores de serviços. Posteriormente, devem ser ressarcidos por todos os registradores do Estado de São Paulo e de fora dele que utilizarem a plataforma, independentemente de serem associados às entidades associativas que as dirigem, uma vez que se vinculam à Central de Serviços Eletrônicos do Estado de São Paulo, na forma da legislação que elencou.

18. No que concerne aos valores relativos a dívidas decorrentes de contratos de alienação fiduciária, aduziu que diferentemente do item 15 da Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2020, os valores de dívidas decorrentes de contratos de alienação fiduciária, regulada pela Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997, não ingressam diretamente no caixa do serventuário de registro imobiliário. Acrescentou que as Normas de Serviço dos Cartórios Extrajudiciais do Estado de São Paulo determinariam que poderia ser exigido depósito prévio dos emolumentos e demais despesas estabelecidas em lei e que tal importância deveria ser reembolsada ao apresentante, por ocasião da prestação de contas, quando ressarcidas pelo devedor fiduciante.

19. Disse que, caso seja purgada a mora perante o serviço de registro de imóveis notificante, o registrador entregará recibo ao devedor e, figurando como depositário, comunicará esse fato ao credor fiduciário, para recebimento na serventia das importâncias purgadas ou procederá à transferência diretamente ao fiduciário. Apresentou situação qualificada por ele como análoga, que se aplicaria aos tabelionatos de protesto de títulos e outros documentos de dívida, relativa à Solução de Consulta nº 231 – SRRF08/Disit, de 30 de agosto de 2012, que teria abordado o tema dos valores

recebidos pelos tabeliões de protesto para repasse aos credores, afirmando que tais valores não constituiriam rendimentos de serviços dos cartórios; não deveriam ser escriturados no livro-caixa; e seus repasses não constituiriam despesas dedutíveis. Acredita que o mesmo ocorre no caso dos oficiais registradores quanto à não disponibilidade dos valores que são depositados perante suas serventias para purgação da mora em questão.

20. Argumentou que os valores de dívida não ficariam à disposição dos delegatários, para que os utilizem como lhes aprouver, razão pela qual não poderiam ser reconhecidos como receita em livro fiscal, considerando as regras de escrituração do livro de controle de depósito ao qual se submetem.

21. Apontou como dispositivos da legislação tributária que ensejaram a consulta o inciso IV do art. 38; os incisos II e III do art. 68 e o inciso I do art. 118 do RIR /2018, e questionou:

21.1. “1) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores recebidos facultativa e adiantadamente com natureza de caução? Vale frisar que esses valores são escriturados a título de depósitos prévios no livro administrativo cuja escrituração é imposta pela fiscalização do poder judiciário, ficando indisponíveis até a sua conversão em emolumentos, quando da prática do ato registrário.”

21.2. “2) Por força do que determina o art. 2º do Provimento CNJ nº 107/2020, podem ser lançados como despesas dedutíveis, em livro-caixa, os valores suportados pelos registradores de imóveis para ressarcimento pelos serviços prestados aos usuários dos serviços eletrônicos compartilhados da Central Registradores de Imóveis custodiada pela consulente (ARISP)?”

21.3. “3) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores relativos aos depósitos prévios e cauções feitos pelos credores em procedimentos de execuções extrajudiciais de contratos de alienação fiduciária a cargo do registro de imóveis?”

21.4. “4) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores relativos à purgação da mora feita pelos devedores nos procedimentos de execuções extrajudiciais mencionados na pergunta anterior?”

## FUNDAMENTOS

22. Preliminarmente, registre-se que a Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas do consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

23. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, foi revogada, após o protocolo da presente consulta, pelo inciso I do art. 49 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2022, e cujo artigo 2º dispõe:

*“Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:*

*I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;*

*II - órgão da administração pública; ou*

*III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.*

*§ 1º No caso de pessoa jurídica, a consulta deverá ser formulada pelo estabelecimento matriz.*

*§ 2º Não será admitida a apresentação de consulta formulada por mais de um sujeito passivo em um único processo, ainda que sejam partes interessadas no mesmo fato, que envolva a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica.*

*§ 3º A entidade a que se refere o inciso III do caput que formular consulta em nome de seus associados ou filiados deverá apresentar autorização expressa destes para representá-los administrativamente, em estatuto ou documento individual ou coletivo.”.*

24. O interessado consultou na condição de entidade representativa de categoria profissional. O artigo 2º, inciso II, de seu Estatuto prevê a representação extrajudicial de seus associados perante órgãos públicos (fl. 16), como uma de suas finalidades. Assim, os efeitos desta consulta só alcançarão seus associados ou filiados depois da ciência da consulente, na forma do artigo 24 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

25. Os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a consulta, são transcritos a seguir:

Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

*“Art. 38. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

*I – (...)*

*(...)*

*IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelo erário;*

*V – (...)*

*(...)*

*Art. 68. 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 atividade ( Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º ; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, caput, inciso I ):*

*I – (...)*

*II - os emolumentos pagos a terceiros; e*

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

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º):*

*I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e a despesas de arrendamento;*

*II - a despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo; e*

*III - em relação aos rendimentos a que se referem os art. 39 e art. 40.*

*(...)*

*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 ( Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º, art. 3º, § 1º, art. 8º e art. 9º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV ):*

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

*II - (...)*

*(...)"*

26. O interessado em sua primeira pergunta questionou:

*"1) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores recebidos facultativa e adiantadamente com natureza de caução? Vale frisar que esses valores são escriturados a título de depósitos prévios no livro administrativo cuja escrituração é imposta pela fiscalização do poder judiciário, ficando indisponíveis até a sua conversão em emolumentos, quando da prática do ato registrário."*

27. O interessado indagou, portanto, se um valor recebido adiantadamente em relação ao qual não teria disponibilidade e que só se tornaria disponível no momento por ele chamado de conversão em emolumentos seria tributável pelo IRPF. É importante citar o art. 43 do 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 - (...)"*

28. Desse modo, o fato gerador do IRPF decorre da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Não há na operação mencionada qualquer similaridade com contrato de depósito ou caução. Caução é contrato acessório a um contrato principal para fins de garantia. Quando é apresentado um título na serventia registral para a prática de ato registral é exigida do apresentante uma antecipação, geralmente parcial, relativamente aos emolumentos devidos. Assim, essa antecipação de pagamento, erroneamente chamada de caução pelo consulente, é receita originária do registrador, para fins de lançamento no seu livro-caixa, ainda que recebida em parte, por constituir início de pagamento de valor devido a título de emolumentos.

29. Assim, os valores recebidos antecipadamente para a prática de atos registrares constituem início de pagamento do valor devido a título de emolumentos. Tais valores são, portanto,

rendimentos tributáveis, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e ao ajuste anual na Declaração, e devem ser escriturados como receita em livro-caixa.

30. Além disso, o interessado afirmou que os valores recebidos só se converteriam em emolumentos após a prática do ato registral. Fundamentou seu entendimento no artigo 1º da Lei nº 10.169, de 2000, o qual é transladado a seguir:

*“Art. 1º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei.*

*Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.”*

31. A interpretação de que só haveria emolumentos após a prática do ato é equivocada. Para que se possa cobrar os emolumentos é necessária a fixação prévia dos valores relativos a cada ato. O dispositivo, ao falar em atos praticados, está referindo-se aos atos que são praticados habitual e rotineiramente pelos notários.

32. Tais rendimentos possuem natureza jurídica de emolumentos, forma de remuneração do delegatário. Assim, ainda que recebidos em parte, sujeitam-se desde o seu recebimento à escrituração no livro-caixa, não sendo possível aguardar o desfecho com a prática do ato para fins de adoção dessa providência fiscal.

33. O interessado, em sua segunda pergunta, indagou:

*“2) Por força do que determina o art. 2º do Provimento CNJ nº 107/2020, podem ser lançados como despesas dedutíveis, em livro-caixa, os valores suportados pelos registradores de imóveis para ressarcimento pelos serviços prestados aos usuários dos serviços eletrônicos compartilhados da Central Registradores de Imóveis custodiada pela consulente (ARISP)?”*

34. A Solução de Consulta Cosit nº 210, de 22 de novembro de 2018, analisou caso semelhante, que serve para auxiliar na solução da presente consulta. São transcritos, a seguir, trechos da referida solução de consulta, necessários à elucidação da questão:

*8. A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, prevê regime próprio de apuração para os titulares dos serviços notariais e de registro, conforme se pode verificar da transcrição de seu art. 11 abaixo:*

*“Lei nº 7.713, de 1988:*

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

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

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

*(...)”*

9. *A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, ao tratar das deduções relativas às despesas escrituradas em livro-caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, assim dispõe em seu art. 6º (matriz legal dos arts. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299:*

*“Lei nº 8.134, de 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:*

*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.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.*

*§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

*§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.*

*§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.” [grifos não são do original]*

10. *Por sua vez, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com as alterações da IN RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017, ao dispor sobre os rendimentos do trabalho não assalariado, esclarece que:*

“IN RFB nº 1.500, de 2014:

*Art. 53. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física residente no País que recebe:*

*I - rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no País, tais como decorrentes de arrendamento, subarrendamento, locação e sublocação de móveis ou imóveis, e os decorrentes do trabalho não assalariado, assim compreendidas todas as espécies de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício;*

*II - rendimentos ou quaisquer outros valores de fontes do exterior, tais como trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos;*

*III - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;*

*IV - importância paga em dinheiro, a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, acordo homologado judicialmente, ou de separação consensual ou divórcio consensual realizado por escritura pública;*

*V - rendimentos em função de prestação de serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.*

*§ 1º Os rendimentos em moeda estrangeira devem ser convertidos em dólar dos Estados Unidos da América, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país de origem dos rendimentos na data do recebimento e, em seguida, em reais mediante utilização do valor do dólar fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da 1ª (primeira) quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento.*

*§ 2º Os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) recebidos por pessoas consideradas dependentes do contribuinte são submetidos à tributação como rendimentos próprios. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*§ 3º No caso de serviços de transporte, o rendimento tributável corresponde:*

*I - a 10% (dez por cento), no mínimo, do rendimento decorrente de transporte de carga e de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados; e*

*II - a 60% (sessenta por cento), no mínimo, do rendimento decorrente de transporte de passageiros.*

*§ 4º No caso a que se refere o inciso II do caput, para fins de compensação do imposto pago no exterior, deve ser observado o disposto no § 2º do art. 65.*

*§ 5º O disposto no inciso II do caput não se aplica no caso de ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie.*

*§ 6º Aplica-se o disposto no inciso IV do caput, independentemente de o beneficiário ser considerado dependente para fins do disposto no art. 90.*

*Art. 54. Os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) devem integrar a base de cálculo do imposto na DAA, sendo o imposto pago considerado antecipação do apurado nessa declaração. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

#### *Seção II*

*(...)*

*Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável:(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e*

*II - as despesas escrituradas em livro-caixa, observado o disposto no art. 104.*

*§ 1º As deduções referidas no inciso I do caput podem ser utilizadas somente quando não tiverem sido deduzidas de outros rendimentos auferidos no mês, sujeitos à tributação na fonte.*

*§ 2º As deduções referentes aos pagamentos efetuados em moeda estrangeira são convertidas em dólar dos Estados Unidos da América, pelo seu valor fixado pela autoridade monetária do país no qual as despesas foram realizadas, na data do pagamento e, em seguida, em reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da 1ª (primeira) quinzena do mês anterior ao do pagamento.*

*(...)*

*Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:*

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

*II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;*

*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*IV - as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem*

*despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observado o disposto no § 5º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*

*II - a despesas de locomoção e transporte, salvo, no caso de representante comercial autônomo, quando o ônus tenha sido deste;*

*III - em relação aos rendimentos da prestação de serviços de transporte em veículo próprio, locado, arrendado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária;*

*IV - ao rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos.*

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

*§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.*

*§ 4º O livro-caixa independe de registro.*

*§ 5º Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*§ 6º As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)*

*§ 7º Os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro-caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)" [grifos não são do original]*

11. Assim, constituem despesas dedutíveis enquadráveis no inciso I do artigo 104 anteriormente transcrito a "remuneração paga a terceiros", entendida como o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho

*prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles.*

12. *Por sua vez, no inciso II enquadram-se os "emolumentos pagos a terceiros", que compreendem os valores pagos a serventuários públicos pela execução de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais, portanto, não diz respeito à atividade exercida pelo consulente.*

13. *Já as despesas dedutíveis previstas no inciso IV constituem as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dentre elas as prestações previstas nas convenções e acordos coletivos de trabalho.*

14. *A toda evidência, de plano, os gastos efetuados por tabelião com a contratação de escritório de advocacia para a prestação de serviços de assessoria jurídica, bem como para representação em processos judiciais e administrativos, no exercício de sua atividade, não se enquadram, nos dois primeiros incisos do artigo 104 da IN RFB nº 1.500, de 2004, tampouco no inciso IV.*

15. *Assim, quer o consulente configurar tais gastos como despesas de custeio, as quais, por sua vez, para serem dedutíveis devem ser "necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora".*

16. *Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6, de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:*

*"16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na "semelhança do que ocorre com as empresas", pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que "são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora".*

*(...)*

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os

serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu caput, emprega o termo receita (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro.

(...)”

17. *Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:*

“Decreto nº 3.000, de 1999

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.” (grifos da transcrição)*

18. *O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.*

19. *Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.*

20. *Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.”*

35. O oficial registrador imobiliário não teria como exercer seu ofício se não repassasse o montante dos custos de manutenção, gestão e aprimoramento às centrais de serviços eletrônicos. A despesa é necessária, posto que obrigatória, e, por ser obrigatória, é usual ou normal para o exercício de sua função. É, portanto, dedutível, na forma do inciso III do art. 68 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e deverá ser escriturada em livro-caixa, em atenção ao § 2º do art. 69 do RIR/2018.

36. O interessado, em sua terceira pergunta, interroga:

*“3) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores relativos aos depósitos prévios e cauções feitos pelos credores em procedimentos de execuções extrajudiciais de contratos de alienação fiduciária a cargo do registro de imóveis?”*

37. Pelo que se obteve da inicial, esses alegados depósitos prévios e cauções constituem, verdadeiramente, tal qual mencionado na resposta à primeira indagação, início de pagamento de emolumentos e demais despesas estabelecidas em lei, os quais são devidos ao registrador para a práticas desses atos. O fato de haver possível reembolso futuro não influencia na disponibilidade da renda. Os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça são rendimentos do trabalho não assalariado. Eles recebem os valores e possuem disponibilidade econômica e momento posterior, eventualmente, repassa-os aos fiduciários. São, assim, rendimentos tributáveis, na forma do *caput* do art. 38 do RIR/2018, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), conforme previsto no art. 118, e ao ajuste anual na Declaração e devem ser escriturados como receita em livro-caixa, em atenção ao § 2º do art. 69 ambos do mesmo regulamento.

38. O Interessado, em sua quarta pergunta, arguiu:

*“4) Devem ser escriturados como receita tributável, em livro-caixa, os valores relativos à purgação da mora feita pelos devedores nos procedimentos de execuções extrajudiciais mencionados na pergunta anterior?”*

39. O interessado mencionou a Lei nº 9.514, de 1997, que dispõe sobre o sistema de financiamento imobiliário, institui a alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências. A seguir transcreve-se trecho da lei em questão:

*“Art. 26. Vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário.*

*§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, o fiduciante, ou seu representante legal ou procurador regularmente constituído, será intimado, a requerimento do fiduciário, pelo oficial do competente Registro de Imóveis, a satisfazer, no prazo de quinze dias, a prestação vencida e as que se vencerem até a data do pagamento, os juros convencionais, as penalidades e os demais encargos contratuais, os encargos legais, inclusive tributos, as contribuições condominiais imputáveis ao imóvel, além das despesas de cobrança e de intimação.*

*§ 2º (...)*

*(...)*

*§ 5º Purgada a mora no Registro de Imóveis, convalidará o contrato de alienação fiduciária.*

*§ 6º O oficial do Registro de Imóveis, nos três dias seguintes à purgação da mora, entregará ao fiduciário as importâncias recebidas, deduzidas as despesas de cobrança e de intimação.*

*§ 7º (...)*

*(...)”*

40. Observa-se que purgada a mora no Registro de Imóveis, o oficial registrador terá três dias para entregar ao fiduciário as importâncias devidas, deduzidas as despesas de cobrança e intimação. Foi visto no item 28 que o fato gerador do IRPF é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, cujos conceitos são extraídos da fundamentação da sentença da apelação/remessa necessária nº 0016102-91.2012-4.03.6100/SP, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

*“Entende-se por disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Sousa, na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, ‘disponibilidade econômica corresponde a rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa’” (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed, Atlas, 2007, p. 448)*

*Já a disponibilidade jurídica, na lição do mesmo autor, configura-se, em princípio, pelo crédito da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou dividendo creditados).”*

41. O oficial do Registro de Imóveis não tem a posse livre e desembaraçada da riqueza recebida a título de purgação de mora do fiduciante em sua integralidade, pois tem que entregá-la, nos três dias seguintes, ao fiduciário, deduzidas as despesas de cobrança e de intimação. Assim, as importâncias recebidas a título de purgação de mora, deduzidas as despesas de cobrança e de intimação, não devem ser escrituradas no livro-caixa como receitas tributáveis. Por outro lado, as importâncias mencionadas, recebidas a título de despesas de cobrança e de intimação, constituem rendimentos do delegatário de serventia extrajudicial de registro de imóveis. Os oficiais recebem os valores e têm disponibilidade econômica deles. São, assim, rendimentos tributáveis, na forma do caput do art. 38 do RIR/2018, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), conforme previsto no art. 118, e ao ajuste anual na Declaração e devem ser escriturados como receita em livro-caixa, em atenção ao § 2º do art. 69, ambos do mesmo regulamento.

## CONCLUSÃO

42. Diante do exposto, responde-se ao interessado que o montante recebido pelo oficial do cartório de registro de imóveis a título de custos de manutenção, gestão e aprimoramento e repassado às centrais de serviços eletrônicos é dedutível e deve ser escriturado como despesa em livro-caixa.

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

44. As importâncias destinadas ao credor fiduciário e entregues por devedor fiduciário ao a título de purgação de mora, deduzidas as despesas de cobrança e de intimação, e recebidas pelo oficial de cartório de registro de imóveis, não são rendimentos tributáveis. Os montantes recebidos pelo oficial de cartório de registro de imóveis a título de despesas de cobrança e de intimação são rendimentos tributáveis, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e ao ajuste anual na Declaração, e devem ser escriturados como receita em livro-caixa.

45. A veracidade das receitas e das despesas escrituradas em livro-caixa deverão ser comprovadas por meio de documentação idônea, mantida em poder do contribuinte, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência.

*Assinado digitalmente*

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da SRRF07/Disit.

*assinado digitalmente*

ALEXANDRE JOSÉ BRITO GUEDES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

*assinado digitalmente*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação