CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.604

Sessão do dia 13 de agosto de 2026.

Publicado no D.O. Rio de 08/10/2026

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.789
Recorrente: **TUNAS ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relator: Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**
Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

ITBI – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL EM REALIZAÇÃO DE CAPITAL – RECEITAS QUE CARACTERIZAM A ATIVIDADE IMOBILIÁRIA PREPONDERANTE PRESENTES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL QUE NÃO OBSERVOU AS FORMALIDADES EXIGIDAS PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA – AFASTAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI – MANUTENÇÃO DA NOTA DE LANÇAMENTO

Constando da Escrita Contábil Digital da Recorrente receitas imobiliárias preponderantes para o período de verificação de suas atividades, há de ser afastada a não incidência do ITBI anteriormente reconhecida. Malogrando a Recorrente em trazer aos autos documentação apta a provar que teria retificado, em conformidade com as Normas Contábeis, o alegado erro material em sua escrita contábil, tampouco demonstrar, mediante prova inconteste, os fatos que ampararam essa retificação, deve ser mantido o lançamento. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

Acórdão nº 19.604

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 260/271, que passa a fazer parte integrante do presente.

"Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Tunas Administração De Bens Próprios Ltda em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então FP/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 155 a 161, que julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 01125/2023, de 17/07/2023, relativa ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos, Realizada *Inter Vivos*, por Ato Oneroso (ITBI) incidente sobre a incorporação ao patrimônio da Recorrente, em realização de seu capital, do imóvel situado na Avenida Atlântica, nº 3.130, aptº 301, Copacabana, inscrito no Cadastro Imobiliário sob a inscrição de nº 0.761.587-5.

Assinale-se, inicialmente, que a contribuinte, por meio do processo administrativo de nº 04/453.935/2016, postulou, com fulcro no disposto no art. 156, §2º, inciso I, da CRFB, o reconhecimento de não incidência do ITBI sobre a transmissão acima descrita, consignada em Contrato de Constituição de Sociedade Empresária Limitada, celebrado em 25/05/2016 e arquivado na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro em 11/07/2016 (cf. folhas 04 a 08 do aludido processo), da qual também constou a realização de capital por integralização de outros imóveis.

Consoante decisão exarada em 28/03/2017 (cf. folhas 37 a 39 do referido processo), o pleito da contribuinte foi naquela ocasião deferido pelo titular da Gerência de Consultas Tributárias (a então F/SUBTF/CET-1) sob condição resolutória de ulterior verificação da sua atividade preponderante, nos termos dos §§1º a 5º do art. 6º da Lei nº 1.364/1988. Ademais, em decorrência desta decisão, foi emitido o Certificado Declaratório nº 0107/2017.

Em 29/05/2023, em atenção aos comandos legais acima citados, a Gerência de Fiscalização da Coordenadoria do ITBI (FP/REC-RIO/CIT-2) deflagrou, ainda no bojo dos autos de nº 04/453.935/2016, procedimento de ofício para averiguar a atividade preponderante da adquirente no triênio subsequente ao registro de seu ato constitutivo na Junta Comercial, conforme previsão constante do art. 6º, §3º, da Lei nº 1.364/1988. Para tanto, procedeu à intimação da contribuinte, consoante Termo de Intimação de Fiscalização de Atividade Preponderante nº 0037/2023 em folha 48 daqueles autos, para que esta apresentasse documentos e prestasse informações[1] referentes ao período transcorrido entre 11/07/2016 e 11/07/2019.

---

[1] Dentre as informações e documentos exigidos constaram Livros Diário e Razão, Balancetes, Demonstrativos Analíticos do Resultado, Plano de Contas, arquivo digital compatível e validado pela RFB em caso de utilização do SPED, bem como a relação de todos os imóveis pertencentes ao ativo da empresa, com informações sobre a destinação e as atividades neles desenvolvidas, além dos contratos de locação, venda, arrendamento ou comodato, acaso existentes, que tivessem tais imóveis por objeto.

Em atendimento, a contribuinte apresentou os documentos autuados em folhas 50 a 61 do aludido processo de não incidência, incluindo um CD[2] contendo a sua Escrita Contábil Digital. Após análise dessa documentação, a autoridade fiscal identificou a preponderância de receitas com aluguel de imóveis próprios sobre o total da receita operacional da empresa ao longo do período verificado. Por conseguinte, procedeu ao lançamento do tributo devido, lavrando a Nota de Lançamento nº 01125/2023, a qual inaugura os presentes autos.

Inconformada com o sobredito lançamento, a contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação autuada às folhas 26 a 39, acompanhada dos documentos de folhas 40 a 96.

Em sua peça contestatória, a impugnante alegou, em síntese:

a)Que a sociedade teria sido constituída como empresa patrimonial familiar, em especial para gerir também as empresas da família e atender a uma demanda de administração de algumas empresas do grupo, que até então vinham sendo administradas de maneira informal;

b)Que do contrato social da impugnante já se notaria que, para além de imóveis incorporados, haveria muitas participações empresariais vertidas, constatando-se que não se trataria apenas de patrimônio imobiliário;

c) Que a verificação de atividade preponderante imobiliária e o consequente lançamento do imposto pela autoridade competente teriam resultado de um erro material crasso oriundo da contabilidade da impugnante;

d)Que a impugnante teria sido pega de surpresa, pois desde que constituiu a sua empresa, vertendo seu capital para esta, teriam sido feitos contratos de prestação de serviços entre a impugnante e as empresas *Serrador Administração de Bens Próprios Ltda* e *Palace Administração de Bens Próprios Ltda*, para as quais teria passado a prestar serviços de administração, inclusive ali mantendo atividades quase que diárias, como demonstrariam os contratos anexados à impugnação;

e)Que, tão logo estes contratos foram firmados em janeiro de 2017, teria se realizado uma reunião presencial na sede do escritório do contador, onde os contratos originais de prestação de serviços lhe teriam sido entregues e, nesta mesma oportunidade, teria sido discutido ainda como seriam feitos os lançamentos contábeis futuros;

f) Que seria importante frisar que este escritório de contabilidade (i) já trabalharia para a família da administradora da impugnante há mais de 15 anos; (ii) funcionaria como um escritório de família, que auxiliava na gestão de todas as contas bancárias, programava os pagamentos, fazia as declarações de Imposto de Renda da administradora da impugnante etc; (iii) faria a contabilidade de *Serrador Administração de Bens Próprios Ltda* e de *Palace Administração de Bens Próprios Ltda*, o que teria feito com que todo o imbróglio não fosse percebido;

---

[2] O referido CD encontra-se grampeado na primeira contracapa dos autos de nº 04/453.935/2016, embora, presumivelmente, tenha sido autuado originalmente em folha 53 daqueles autos.

g)Que se teria tratado, em verdade, de um genuíno erro material, vez que a impugnante possuiria outras fontes de rendimentos não imobiliários, mas a contabilidade, simplesmente, por desídia e esquecimento, não teria feito os lançamentos devidos, inclusive e em especial, os relativos aos contratos de prestação de serviços que lhe teriam sido entregues em mãos, em reunião presencial;

h)Que tudo o que narrado na impugnação seria ratificado pelo próprio contador responsável, conforme carta anexa por ele subscrita (cf. folha 61), da qual destaca o seguinte trecho: "*Tinha a obrigação contábil de fazer as modificações, os lançamentos conforme a nova configuração contratual, mas não foi feito. Tinha também a obrigação de informar às empresas de Windsor os dados bancários de TUNAS ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA para que os pagamentos pudessem ser feitos corretamente, o que também acabei por não fazer*";

i) Que o erro material em contabilidade não seria uma coisa nova, citando, sobre a possibilidade de sua retificação a qualquer tempo, artigo do contador Wilson Alberto Zappa Hoog, para quem "*é lícito ao contador retificar erros materiais, suprir nulidades e esclarecer dúvidas existentes nas demonstrações contábeis e prestações de contas*";

j) Que os casos de erro contábil, embora comuns, não configurariam qualquer fraude;

k)Que, sanado o erro material, a preponderância da atividade empresarial neste caso concreto não se configuraria;

l) Que, como dito, a impugnante, a partir de 2 de janeiro de 2017, teria passado a ser prestadora de serviços de algumas empresas incorporadas, sendo que os respectivos contratos retratariam uma relação jurídica que existiria anteriormente com a sócia Mônica Tunas, e que teria sido formalmente transferida para a impugnante;

m) Que nos anos de 2016 e 2017 ainda não teria havido recebimento de receitas de qualquer natureza;

n)Que só teria começado a receber pelos serviços prestados em 2018, pois o pagamento seria no exercício seguinte ao da prestação, quando teria percebido R$20.102,14 a título de receita de serviços, e no ano de 2019 teria percebido R$23.952,00, também por serviços prestados;

o)Que não faria o menor sentido que a impugnante fizesse prova contra si mesma, juntando a este processo administrativo os demonstrativos que notoriamente estariam errados e lhe implicariam uma multa de vultuosa monta, tampouco faria sentido que, criando uma empresa não imobiliária, se fizesse "*apanhar*" por um valor ínfimo de doze mil reais de aluguel, quando, na verdade, possuiria rendimentos de outras fontes que em muito superariam as receitas imobiliárias;

p)Que deixara de juntar o Sped Contábil porque este não poderia ser modificado após dois anos do lançamento, de modo que o que valeria para demonstrar a retificação do erro material contábil seriam os balanços então apresentados;

q)Que recente decisão do STF teria firmado o entendimento de que a natureza da atividade exercida não seria relevante para a concessão do benefício legal de não incidência do ITBI em incorporação imobiliária para integralização de capital social;

r) Que o voto do Ministro Alexandre de Moraes no Recurso Extraordinário 796.376/SC (tema 796) teria esclarecido a questão da incidência do ITBI sobre a transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, restringindo a incidência do imposto à atividade preponderante apenas nos casos decorrentes de fusão, cisão e incorporação, que seria justamente a ressalva feita pelo §2º do artigo 156 da Constituição Federal;

s)Que não restariam dúvidas do alcance da decisão do STF que teria condicionado as restrições impostas pela parte final do dispositivo constitucional apenas às transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, afirmando ser incondicionada a imunidade dos imóveis entregues em subscrição de capital, qualquer que seja a atividade da empresa destinatária;

t) Que, recentemente, os Tribunais de Justiça de São Paulo, Ceará, Bahia e Minas Gerais teriam proferido decisões que seguiriam este entendimento do STF;

u)Que, por força de um suposto "*princípio da aplicação da hermenêutica legal mais benéfica ao contribuinte*", essa nova interpretação do texto legal - que teria deixado claro que, em caso de integralização de capital, a imunidade tributária seria total, irrestrita e incondicionada – deveria retroagir;

v)Que o pedido de imunidade/não incidência estaria sujeito à homologação do Fisco e, como consequência lógica dessa circunstância, o prazo decadencial a ser aplicado ao caso em tela seria o previsto no art. 150, §4º, do CTN, de forma que, considerando-se ocorrido o fato gerador em 01/07/2016, tal prazo teria se encerrado em 07/2021 e, portanto, o crédito lançado em 2023 já teria decaído.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou o que segue:

i) Que fosse reconhecido o erro material cometido pelo contador, recebendo-se a retificação da contabilidade, descaracterizando a atividade preponderante imobiliária;

ii) Que fosse acatada a defesa apresentada, com especial amparo na tese do STF, que reconheceu a imunidade incondicionada do ITBI nas operações de integralização de capital social;

iii) Que fosse declarada nula a Nota de Lançamento *sub lite*;

iv) Ultrapassadas as teses dos itens (i) e (ii), que fosse reconhecida a extinção do crédito tributário exigido pela decadência.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a FP/REC-RIO/CIT-2, ocasião em que o Fiscal de Rendas autor do procedimento propôs a manutenção da Nota de Lançamento, além de informar, em síntese, que, quanto à decadência, o período de cinco anos a que se refere o artigo 173 do Código Tributário Nacional devia ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que este somente poderia ocorrer após o período de verificação, que se encerrou em 01/07/2019; que, dessa forma, o prazo decadencial teve início em 01/01/2020 e se encerraria em 31/12/2024, não tendo ocorrido, portanto, a decadência; que o que tínhamos no presente processo, na realidade, era apenas uma transferência do bem incorporado, de forma a facilitar a divisão de bens por várias sociedades, sem o caráter principal de desenvolvimento econômico e geração de novos empregos, mas tão somente visando ao caráter individual; que a impugnante apresentara tão somente contratos particulares, feitos entre as partes, contratos estes que não foram públicos, o que lhes daria a possibilidade de serem opostos a terceiros; que tais contratos, por não serem registrados, valiam apenas entre as partes, pois para esse fim bastava a simples vontade das pessoas, porém, para ser válido perante terceiros, o instrumento devia ser registrado em cartório; que contratos, quer sejam de prestação de serviços ou de comodato, entregues após o término da fiscalização não podiam ser aceitos sem que houvesse instrumento público endossando a data de início; que, portanto, os contratos de prestação de serviços juntados aos autos eram ineficazes perante terceiros, não produzindo efeitos práticos; que, somente para fins de argumentação, se fosse examinada a nova contabilidade apresentada, em conjunto com a constante no processo principal, esta se mostraria imprestável para a finalidade de auditoria; que, após análise dos livros apresentados, constatou-se que no período investigado não houve escrituração de despesas efetivamente pagas ou incorridas, referentes aos imóveis incorporados ao capital da empresa, tais como Imposto Predial, Taxa de Incêndio, condomínio, água, luz, de conservação, depreciação dos imóveis e nem as despesas básicas de constituição da sociedade, como emolumentos da JUCERJA, nem mesmo de honorários contábeis, de modo que não foram observados os princípios contábeis da Entidade, da Oportunidade e da Competência; que, em decorrência das práticas da empresa em desacordo com os princípios contábeis aceitos, tornou-se inviável para aquela autoridade fiscal aproveitar as informações contidas na sua contabilidade para apuração de sua atividade preponderante; que não restou comprovada, por parte do contribuinte, a efetiva observância das normas legais inerentes a não incidência do ITBI, excluindo-se, dessa forma, a não incidência pretendida sobre as operações constantes deste processo, tornando-se devido o imposto nos termos da lei vigente à data da aquisição do bem.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Acórdão nº 19.604

Em sua promoção (cf. Parecer ITBI nº 271/2023 em folhas 102 a 108-verso), o ilustre parecerista da FP/REC-RIO/CRJ refutou a alegação de decadência, bem como considerou indemonstrado inequivocamente o erro contábil. Não se manifestou sobre o argumento de que a imunidade em tela seria incondicionada, como teria decidido o STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376 (Tema 796).

Em 06/11/2023, tendo por supedâneo o parecer acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários decisão que rejeitou a alegação de decadência e julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a Nota de Lançamento nº 01125/2023 (cf. folha 109).

Irresignada com a sobredita decisão, da qual foi notificada em 30/11/2023, a contribuinte interpôs, em 28/12/2023, o Recurso Voluntário autuado às folhas 115 a 125, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em sessão realizada em 25/04/2024, por unanimidade, este Conselho de Contribuintes anulou a decisão de primeira instância por entender que esta deixou de enfrentar o argumento de que a natureza da atividade exercida pela adquirente seria irrelevante para o gozo do benefício em apreço na hipótese de integralização de capital social, conforme pretenso entendimento firmado pelo STF, evidenciando a preterição do direito à ampla defesa da contribuinte, nos termos do Acórdão nº 18.707 (cf. fls. 144 a 153).

Na sequência, os autos foram encaminhados à FP/REC-RIO/CRJ para novo pronunciamento de seu titular.

Em seu parecer fiscal (cf. Parecer ITBI nº 60/2024 em folhas 155 a 160-verso), a ilustre parecerista da instância *a quo*, relativamente à alegação de decadência, realçou que o lançamento somente poderia ter sido efetuado após o prazo para a verificação da atividade preponderante (art. 6º, §§1º a 5º, da Lei nº 1.364/1988), encerrado em 11/07/2019, de modo que o prazo para constituição do crédito tributário, conforme art. 173 do CTN, teria início em 01/01/2020 e término em 31/12/2024, sendo válido o lançamento feito em 17/07/2023.

No mérito, quanto aos documentos apresentados pela contribuinte em folhas 54 a 96, que consubstanciariam retificação contábil apta a descaracterizar a preponderância apurada pela fiscalização, disse não ver qualquer empecilho à retificação da contabilidade da empresa, uma vez que equívocos eram cometidos em qualquer ato comercial ou jurídico, mas observou que a correção do erro devia obedecer a uma formalidade capaz de não comprometer a veracidade e fidedignidade dos demonstrativos.

Citou preceito da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 2.4.2), que define a forma como devem ser retificados os lançamentos contábeis.

Afirmou que, no presente caso, para fazer prova ao Fisco de que o erro ocorrido em sua contabilidade havia alterado o resultado da verificação da atividade preponderante da empresa no período fiscalizado, a contribuinte apresentara cópias não autenticadas do seu Livro Razão e do Livro Razão das tomadoras de serviço, com as alterações feitas, mas não apresentou o Demonstrativo de Resultado de sua empresa para confirmar a alteração de receita advinda dos serviços prestados no período nem os DR´s das citadas empresas indicando o aumento de despesas pagas.

Acrescentou que nas cópias dos Balanços que juntara (também não autenticadas) não se verificava qualquer indicação do equívoco ocorrido, nem sequer nota explicativa sobre o motivo e data das ocorrências.

Assinalou que, em consulta ao Sistema Nota Carioca pelo CNPJ da contribuinte, nenhuma nota fiscal de serviço fora encontrada para o período de janeiro/2017 a julho/2020.

Concluiu que a documentação apresentada não era eficaz para comprovar que a empresa não exercera atividade preponderante imobiliária no período fiscalizado, ressaltando que não se tratava de colocar em dúvida o que fora alegado pela contribuinte, mas de insuficiência de comprovantes revestidos das formalidades necessárias e com consistência suficiente para alterar a verificação já realizada pela Autoridade Fiscal.

Quanto ao que fora decidido no RE nº 796.376/SC, esclareceu que a lide versara sobre a aplicabilidade da imunidade do ITBI, prevista no art. 156, §2º, inciso I, da CF, até o limite do capital social a ser integralizado, e que o entendimento de um dos Ministros, invocado pela Recorrente, estava inserido na defesa de sua proposição, mas não compusera a parte dispositiva da sentença final, não fazendo coisa julgada, conforme disposto no artigo 469 do CPC.

Citou recentes decisões do F/CCM (Acórdãos nºs 17.926, 17.928 e 18.578), as quais repeliam a tese de que a imunidade em apreço seria incondicionada.

Em 21/06/2024, com base no parecer supracitado, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a Nota de Lançamento nº 01125/2023, nos termos em que fora lavrada (cf. folha 161).

Inconformada com essa decisão, da qual foi intimada em 01/07/2024, a contribuinte interpôs, em 21/08/2024 – após pedir e ter deferida a dilação do prazo recursal -, o Recurso Voluntário autuado em folhas 172 a 179, acompanhado dos documentos de folhas 180 a 256.

Em suas razões recursais, a Recorrente afirma que, malgrado o entendimento do Fisco de que a contribuinte não fora hábil o suficiente para comprovar que houve um erro cometido pela contabilidade da empresa, tudo que era possível teria sido feito para retificá-lo, conforme demonstraria a documentação anexada à peça recursal.

Alega que, a partir de 2018, a Recorrente teria passado a prestar serviços de assessoria e apoio administrativo para a empresa *Windsor Palace*, recebendo valores mensais por tais serviços, porém, devido a um erro de informação, tais receitas não teriam sido reconhecidas pela contabilidade da Recorrente, vindo tal erro a ser identificado apenas em setembro de 2022, quando teria sido intimada pelo Fisco no âmbito deste processo.

Aduz que, a partir da identificação desse erro material, todas as providências teriam sido tomadas no sentido de reescrituração contábil e restabelecimento dos fatos contábeis, conforme lista que apresenta, com a qual pontua o que teria sido retificado na contabilidade da Recorrente[3].

Afirma que "*a empresa Windsor Palace lançou os pagamentos corretamente em sua contabilidade, o que reforça que o erro esteve, realmente, na contabilidade de* ***TUNAS***"[4].

Assevera que todos os documentos contábeis apresentados teriam sido retificados na forma da lei, para sanar a questão, e que os valores dos impostos municipais e federais se encontrariam provisionados na contabilidade para recolhimento na forma própria.

Assinala que, em casos como o presente, em que a Recorrente teria feito todo o possível para retificar seu erro contábil, seria salutar levar-se em consideração o princípio *in dubio pro contribuinte*, que seria norma implícita na Constituição e expressa no artigo 112 do CTN.

---

[3] A lista está assim redigida:
"*5.1 Cópia dos Razões da conta de Receita de Serviços (2018 e 2019) devidamente corrigidos e autenticados;*
5.2 Cópia das DRE's (2018 e 2019) devidamente corrigidas e autenticadas, onde comprova-se a contabilização das Receitas de Serviços e, se comparadas à Receita de aluguéis, verifica-se a preponderância da Receita de Serviços sobre a Receita de Aluguéis;
5.3 Notas Explicativas 2018 e 2019, devidamente autenticadas, onde o contador esclarece o erro contábil;
5.4 Balanços Patrimoniais dos exercícios 2018 e 2019, devidamente assinados e autenticados, com explicação do contador de que o ISS está devidamente provisionado, apenas aguardando ser recolhido;
5.5 Por uma impossibilidade Operacional da Prefeitura, o contador não conseguiu emitir as Notas Fiscais que suportam as Receitas, emitindo, dessa forma todos os Recibos de Prestação de Serviços, onde ***TUNAS*** *reconhece ter recebido tais valores. Para comprovação dessa situação, juntamos os seguintes documentos:*
5.5.1- Cópia do Print da tela do site "Nota Carioca", onde tem a mensagem em que a Prefeitura não emite as respectivas Notas Fiscais;
5.5.2- Cópia dos Recibos de Prestação de Serviços, devidamente autenticados, onde ***TUNAS*** *reconhece o recebimento dos valores relacionados à prestação de seus serviços; (...)*"

[4] Apesar dessa afirmativa, a Recorrente junta aos autos Livros Razão da empresa *Windsor Palace* com lançamentos contábeis indicativos de que sua contabilidade também teria sido retificada.

Colaciona ao recurso diversos precedentes, afirmando que a jurisprudência pátria manteria posição no sentido de que a relação entre o Fisco e o contribuinte seria desequilibrada, motivo pelo qual, em caso de dúvida, dever-se-ia privilegiar a boa-fé do contribuinte, mantendo-o a salvo de uma hermenêutica prejudicial e preservando a equidade no caso concreto.

Pontua não querer persistir nas teses de prescrição ou decadência do crédito, tampouco valer-se do voto do Ministro Alexandre de Moraes (em possível referência ao RE nº 796.376/SC, Tema 796 do STF), ancorando-se a defesa na boa-fé da Recorrente e no conteúdo fático-probatório, que evidenciariam que teria ocorrido o erro material na contabilidade.

Digressiona sobre o princípio da verdade material e sua aplicação ao caso em apreço, citando doutrina e jurisprudência.

Em arremate, enfatiza que teria demonstrado inequivocamente que sua atividade preponderante nunca teria sido imobiliária e que a falha teria decorrido de um erro material em sua contabilidade, tendo a Recorrente cumprido a Norma Brasileira de Contabilidade para a retificação dos lançamentos, como demonstraria a vasta documentação apresentada.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão da Recorrente consiste no que segue:

i) Que seja considerada meio hábil de prova a documentação apresentada, bem como a retificação de sua contabilidade, à luz dos princípios da verdade real, da boa-fé e do *in dubio pro contribuinte*;

ii) Que seja reconhecida a inexistência de atividade preponderante imobiliária;

iii) Que seja declarada nula a Nota de Lançamento *sub lite*."

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Trata-se de exigência de ITBI incidente sobre transferência de bem imóvel de propriedade de sócio em operação de integralização de capital havida em maio de 2016 – operação esta, em princípio, alcançada pela imunidade tributária para fins da incidência do ITBI.

Relativamente ao tema da imunidade, a interpretação já consagrada para referido dispositivo constitucional, positivada na legislação municipal (Lei Municipal nº 1.364/1988), em sintonia com o próprio Código Tributário Nacional ("CTN"), estabelece que a não incidência do ITBI nas operações de realização de capital com imóveis é expressamente condicionada, na forma do § 1º do referido art. 6º, à não ocorrência de preponderância de atividade imobiliária, verificada esta a partir das receitas operacionais da empresa de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo artigo.

Para esta aferição, é necessário que o contribuinte tenha apresentado os corretos e completos registros de sua contabilidade para a análise das condições exigidas, de modo que a imunidade seja confirmada. E em havendo dúvidas, falhas ou divergências em relação às escritas comercial, contábil e fiscal que comprometam a correta análise desta preponderância, deve o contribuinte justificá-las.

No caso em tela, num primeiro momento (quando da apresentação da documentação necessária para atender à intimação de fl. 48 do processo administrativo 04/453.935/2016, onde analisado o pedido para a aplicação da imunidade), ficou demonstrado que a sociedade havia auferido receita de R$ 12.000,00 (doze mil reais) tanto em 2018 quanto em 2019, não havendo receita relativamente aos exercícios de 2016 e 2017. Referida receita teria sido fruto da locação de outro imóvel não objeto de pedido de imunidade, mas que fora transferido ao acervo da sociedade também em integralização de capital (imóvel na Rua Domingos Ferreira, 28 – apto. 601, em Copacabana).

Com o lançamento (diante da preponderância de receita decorrente de atividade imobiliária) o contribuinte apresentou impugnação aduzindo que houvera erro na contabilidade, sustentando que diferentemente do que constou na documentação inicialmente apresentada, teria havido prestação de serviços pela sociedade com a geração de receitas em valor maior (nos exercícios de 2018 e 2019) do que aquela já indicada para a locação.

Este o ponto central e único dos debates, já que relativamente às questões envolvendo a decadência e a imunidade incondicionada houve expressa declaração do contribuinte em seu Recurso Voluntário de que não estava devolvendo tais matérias a este Colegiado.

Antes de adentrar na análise do alegado erro contábil, importante observar que relativamente à locação declarada pelo contribuinte, houve a indicação de que a respectiva receita teria sido de R$ 12.000,00 (doze mil reais) para cada um dos exercícios de 2018 e 2019. A composição deste valor em 2018 foi apresentada como o resultado o recebimento de um aluguel de R$ 1.500,00 por 08 (oito) meses (pagamentos entre maio e dezembro), de acordo com documento de fl. 68 no processo apenso (04/453.935/2016). Para 2019 não houve a demonstração da composição deste mesmo valor.

O contrato de locação apresentado também no processo apenso, para o imóvel localizado na Domingos Ferreira, tem como termo inicial de seu prazo de 03 (três) anos o dia 20 de julho de 2021 (já fora do período objeto das análises da

preponderância, qual seja, 11/07/2016 a 11/07/2019), e como valor mensal de aluguel o montante de R$ 4.690,17 (quatro mil seiscentos e noventa reais e dezessete centavos). Mas há um detalhe curioso no referido contrato: no "campo 03", onde tratada a fiança, há a declaração de que ali estaria sendo realizada a renovação de contrato, o que nos faz imaginar que o contrato anterior teve como prazo também os 03 (três) anos previstos na renovação, não sendo crível se imaginar, diante do valor estipulado na renovação, que o aluguel no contrato anterior tenha sido pactuado apenas em R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais); mas ainda que sim, veja-se que então, para o ano de 2019, em 12 meses, o montante do exercício não teria sido de R$ 12.000,00 (doze mil reais), mas sim de R$ 18.000,00 (dezoito mil reais).

Feitas estas observações, partamos para o alegado erro contábil que, uma vez sanado (na forma e visão apresentadas pelo contribuinte), afastaria o lançamento.

Ao informar o erro contábil (ausência, nos registros apresentados inicialmente, das receitas decorrentes da prestação de serviços), o contribuinte busca demonstrar que teria feito a devida retificação de sua escrita contábil, porém, como bem trabalhado pela Representação da Fazenda em sua promoção, a pretensa retificação não atendeu às exigências das normas pertinentes.

A escrita contábil valeu-se (em razão de exigência legal) de versão digital (Escrita Contábil Digital – ECD) apresentada às autoridades por meio do sistema Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), porém, a retificação apresentada pelo contribuinte deu-se pela escrita convencional, sem qualquer autenticação que comprovasse sua entrega ao órgão competente. Aliás, o contribuinte confunde autenticação de entrega com autenticação de cópia por cartório extrajudicial, como se vê da nova documentação trazida com seu segundo recurso.

Valho-me aqui dos fundamentos trabalhados pela Representação da Fazenda quando busca demonstrar que a forma e os meios listados na legislação correlata não foram observados, notadamente quando da retificação da escrita contábil:

> Ademais, a legislação do Sped estabelece que a substituição de uma ECD autenticada só pode ser feita até o fim do prazo de entrega da ECD relativa ao ano-calendário subsequente (cf. art. 8º, §4º, da IN RFB nº 2.003/2021). No caso em debate, como reconhece a própria Recorrente, o prazo limite para retificação da ECD referente aos anos de 2018 e 2019 por meio da substituição de arquivos já se escoara[5].
> Não sendo possível substituir os livros digitais de 2018 e 2019, os erros contábeis porventura neles existentes deveriam ser corrigidos através de lançamentos na escrita contábil do exercício em que constatados (alegadamente o ano de 2022), observado, evidentemente, o formato da escrituração original, ou seja, o **digital** (ECD).

[5] A ECD de 2018 e a de 2019 (entregues em 2019 e 2020, respectivamente) tinham como prazo final para substituição o prazo de entrega da ECD de 2019 e da de 2020, à época, o último dia útil de maio de 2020 e de maio de 2021, respectivamente.

> Para essa retificação, poderia a contribuinte se valer de registros nas contas de Patrimônio Líquido, tal como a de "Ajustes de Exercícios Anteriores" (AEA), que tem por uma das funções justamente registrar, no exercício corrente, os efeitos retroativos de erros materiais e relevantes ocorridos em exercícios anteriores[6].

Mesmo que relevada a não observância da legislação acerca dos necessários formalismos para uma retificação da escrita contábil, fato é que em tais circunstâncias a prova material dos eventos alegados pelo contribuinte faz-se imprescindível, como notas fiscais, comprovantes de pagamento, documentos outros que atestem a relação comercial dita como mantida pela Recorrente com outras sociedades, dentre outras provas que demonstrem as alegações trazidas na defesa.

Os contratos de prestação de serviço apresentados nestes autos apenas após o lançamento, e sem qualquer marca que ateste perante terceiros o momento em que foram firmados, não trazem qualquer segurança para que se afaste o lançamento impugnado. Neste sentido, importante a observância do art. 226 do Código Civil[7], como bem lembrado pela Representação da Fazenda em sua promoção.

E por fim, há confusão patrimonial que prejudica a correta avaliação da preponderância, notadamente quando não confirmada a específica relação jurídica que autorizaria os sócios e terceiros a usufruírem dos bens da sociedade.

Nesta perspectiva, sem a necessária segurança para a avaliação do cumprimento das condições definidas em lei para a fruição do benefício da imunidade, deve ser o lançamento mantido.

Voto, assim, pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

---

[6] O art. 186 da Lei nº 6.404/1976 assim dispõe:
"*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:*
I - o saldo do início do período, os **ajustes de exercícios anteriores** *e a correção monetária do saldo inicial;*
[...]
§1º Como **ajustes de exercícios anteriores** *serão considerados apenas os* **decorrentes** *de efeitos da mudança de critério contábil, ou* **da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior**, *e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.* [...]"

[7] Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Acórdão nº 19.604

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **IURI ENGEL FRANCESCUTTI**

Embora tenha acompanhado, na íntegra, o voto do d. Relator, faço essa declaração de voto para destacar dois pontos que me parecem importantes para a fixação do entendimento desse C. Conselho.

O primeiro é que, ainda que a retificação da contabilidade da contribuinte não tenha sido feita de forma correta, não produzindo efeitos legais, nada impediria que ela comprovasse a verdade material dos fatos por outros meios (para tentar demonstrar que não teria, no período fiscalizado, preponderância de receitas imobiliárias). Não obstante tal possibilidade, concordo o d. Conselheiro Relator, no que acompanhou a promoção da d. Representação da Fazenda, de que tal prova não foi produzida, não sendo suficiente, por exemplo, a mera juntada de instrumento contratual para tal finalidade, que deveria vir acompanhado, por exemplo, de notas fiscais ou, no mínimo, comprovação de fluxo financeiro entre as partes contratantes.

O segundo ponto diz respeito a uma observação feita pela d. Representação da Fazenda em sua promoção, referente à suposta não oponibilidade ao Fisco do contrato apresentado pela Recorrente, na medida em que não estaria registrado no registro público. Apesar do d. Relator não ter acolhido em seu voto tal observação, diante da importância do tema, parece-me de suma importância deixar expressamente consignadas as considerações que se seguem.

Existem, de fato, contratos que, para proteção dos direitos das partes envolvidas, pode-se exigir seu registro público. Por exemplo, um contrato de locação de imóvel levado a registro público cria certos direitos para o locatário (exige que eventual comprador do imóvel – terceiro nessa relação, na definição do art. 221 do CC – respeite o contrato). Mas jamais se pode dizer que a falta desse registro torna o negócio inexistente, que o negócio não ocorreu. Nesse sentido, confira-se as lições de Humberto Theodoro Jr:

> O registro público do instrumento particular não interfere nas relações obrigacionais entre as partes. A função que a lei reserva ao registro, na espécie, diz respeito à autenticidade da data para atingir terceiros. É a data de oponibilidade do negócio a terceiros que depende do assentamento ocorrido no registro público. O registro, por isso, não cria a autenticidade do documento particular, nem dispensa a parte de exibir o original quando a outra parte ou terceiro lhe impugnar a origem. O registro completa a elaboração do documento particular, dando-lhe condições de oponibilidade erga omnes. Não cria ne amplia, porém, sua autenticidade...[8]

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz comenta:

---

[8] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Comentários ao Novo Código Civil, vol. 3: dos defeitos do negócio jurídico ao final do Livro III. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 491-492.

> O instrumento particular, além de dar existência ao ato negocial, serve-lhe de prova. Possui, portanto, força probante do contrato entre as partes...[9]

Não existe lei que obrigue a parte a levar a registro público um contrato de prestação de serviço para que tenha validade entre as partes. Entretanto, ainda que se entenda que tal exigência seria uma decorrência do art. 221 do Código Civil, ela continua sendo necessária apenas para produzir efeitos contra terceiros, jamais constituindo condição de existência do negócio entre as partes. Muito pelo contrário, de acordo com esse próprio dispositivo, o documento particular "prova as obrigações convencionais de qualquer valor":

> Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

E aqui chegamos ao ponto nodal da questão: o Fisco não é nem nunca poderia ser considerado o terceiro a que alude o art. 221, caso contrário todos – absolutamente todos – os negócios entre particulares teriam que ser levados a registro público, além de formalizados em documentos escritos, sob pena de o contribuinte ficar exposto em caso de fiscalização, o que seria um total absurdo.

Uma simples hipótese é capaz de ilustrar quão teratológico é considerar o Fisco como o terceiro a que se refere o art. 221 do CC. Imagine que alguém se consulte com um médico, que lhe fornece um recibo pelo pagamento do serviço. Essa pessoa deduz essa despesa do imposto de renda anual, de modo que o negócio jurídico teve repercussão tributária, para ambas as partes. O Fisco, posteriormente, poderia então glosar a despesa simplesmente porque o contrato de prestação de serviço entre as partes não foi levado a registro público, considerando o negócio jurídico, apenas por essa razão, como não ocorrido? A resposta é um sonoro não!

Na realidade, além de constituir uma obrigação impraticável na vida real, obrigar que todos os negócios sejam levados a registro público criaria situações embaraçosas do ponto de vista empresarial, pois implicaria exigir que empresas abrissem para concorrentes inúmeras informações estratégicas sobre suas operações.

O Fisco não figura como terceiro nessa relação, na medida em que não ostenta potenciais direitos que possam se chocar com os direitos de crédito das contratantes. A atividade fiscal envolve apenas a extração dos efeitos tributários dos negócios jurídicos.

A Fazenda Pública, quando não esteja agindo como parte numa relação negocial, não é terceiro, porque ela, ao contrário do terceiro, tem o poder (na realidade um poder-dever) de fiscalizar os contribuintes, acessar sua contabilidade, de solicitar acesso a documentos que o terceiro não tem (inclusive impondo multa em caso de não apresentação) etc. Surge daí a lógica de, em determinados casos

[9] DINIZ, Maria Helena. Código Civil anotado. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 213.

necessariamente regulados por lei, obrigar aos particulares o registro público do contrato, justamente para não prejudicar aqueles que jamais teriam conhecimento do negócio jurídico se não fosse pela sua publicidade legalmente direcionada.

Terceiro é aquele com quem a parte poderia negociar e que precisa, por isso, ser protegido contra eventuais fraudes. O registro público, com isso, é o meio pelo qual se fixa a data a partir da qual determinado documento produz efeitos contra esse possível negociante, impedindo eventuais alterações de datas de documentos particulares (ou a confecção de documentos antedatados) com o objetivo de prejudicá-lo. Nesse sentido, confiram-se, mais uma vez, os apontamentos de Humberto Theodoro Jr:

> Assim, devem ser considerados os terceiros, para fins do art. 221:
>
> a) os que não contrataram com as partes e, a nenhum título, participaram, do instrumento particular, mas que têm direitos outros que podem ser prejudicados pela eventualidade de uma antedata;
>
> b) os credores de uma das partes do negócio ajustado no instrumento particular, quando exercitam direito próprio (e não agem como sucessor de parte), que possam sofrer prejuízo pelo desfalque das garantias patrimoniais necessárias a assegurar a realização de seus direitos creditórios.
>
> Em qualquer caso, porém, não decorre do registro a presunção de validade do negócio jurídico registrado para os terceiros afetados pelos efeitos da declaração de vontade operada entre estranhos. O registro público não tem outra função senão de controlar a tempestividade, com único objetivo de prevenir a antedata."[10]

A Fazenda Pública jamais se caracteriza como terceiro pelo simples fato de atuar como órgão fiscalizador, pois nesta condição não ostenta direitos contra a parte, salvo o próprio poder-dever de fiscalização.

Aliás, corriqueiramente se aceita, neste E. Conselho, a força probante de contratos, mesmo que não estejam registrados no registro público.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **TUNAS ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

---

[10] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Comentários ao Novo Código Civil, vol. 3: dos defeitos do negócio jurídico ao final do Livro III. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 494-495.

Acórdão nº 19.604

O Conselheiro IURI ENGEL FRANCESCUTTI apresentou declaração de voto.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 27 de agosto de 2026.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR
CONSELHEIRO
(Designado para assinar o voto do Conselheiro Relator ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA
(Designada para assinar a declaração de voto do Conselheiro IURI ENGEL FRANCESCUTTI, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)