

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**INSUFICIÊNCIA OU EXCESSO DE CUSTO REALIZADO EM RELAÇÃO  
AO CUSTO ORÇADO NAS ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS**

**Anderson Munhoz Madeira**

**FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA**

**1996**

**ANDERSON MUNHOZ MADEIRA**

**INSUFICIÊNCIA OU EXCESSO DE CUSTO REALIZADO EM RELAÇÃO  
AO CUSTO ORÇADO NAS ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS**

Monografia apresentada para obtenção do  
Grau de Bacharel em Ciências Contábeis,  
da Universidade Federal de Santa Catarina.  
Orientador: Ivo Borchardt

**FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA**

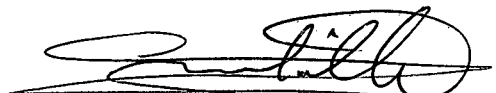
**1996**

**"INSUFICIENCIA OU EXCESSO DE CUSTO REALIZADO EM RELAÇÃO AO CUSTO ORÇADO NAS ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS"**

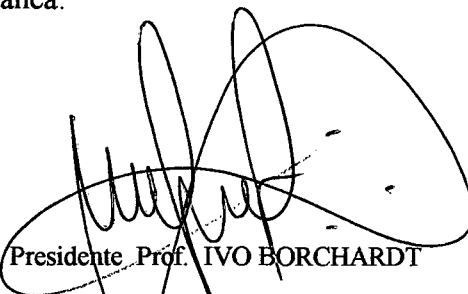
autor: Acadêmico(a). ANDERSON MUNHOZ MADEIRA

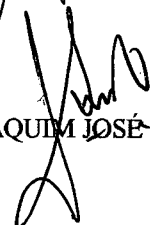
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada .

Fiorianópolis, 11 de dezembro de 1996.

  
Prof. ADALBERTO NIENKÖTTER  
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

  
Presidente Prof. IVO BORCHARDT

  
Membro Prof JOAQUIM JOSÉ DE SANTANNA

  
Membro Prof. GUILHERME JÚLIO DA SILVA

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por ter sido meu guia espiritual nessa caminhada.

Ao Professor Ivo Borchardt, pelos ensinamentos transmitidos nesse período de pesquisa.

A Alessandra do Rêgo Madeira, pelo amor de esposa e dedicação nos momentos difíceis.

A José Madeira e Erondina Munhoz Madeira, pais queridos, pelo exemplo de luta e perseverança.

E a todos que participaram direta ou indiretamente na elaboração deste trabalho, o meu muito obrigado.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
I      CONTABILIDADE IMOBILIÁRIA.....	09
1.1.      Considerações Iniciais e Fundamentação Teórica.....	09
1.2.      Desmembramento das Atividades Imobiliárias.....	10
1.2.1.      Loteamento.....	11
1.2.2.      Construção.....	12
1.2.3.      Empreitada.....	12
1.2.4.      Corretagem.....	13
1.2.5.      Compra, venda e locação de imóveis.....	13
1.2.6.      Condomínio.....	14
1.3.      Formas de Custeio.....	15
1.3.1.      Custos pagos e incorridos.....	16
1.3.2.      Custos controlados.....	17
1.3.3.      Custos orçados.....	17
1.4.      Diferença entre Custo Orçado e Custo Realizado.....	19

II	PLANIFICAÇÃO DO PROBLEMA.....	21
2.1.	Hipótese Primeira.....	24
2.2.	Hipótese Segunda.....	24
2.3.	Hipótese Terceira.....	25
2.4.	Tratamento Contábil Final para a Hipótese Primeira.....	38
2.5.	Tratamento Fiscal para a Hipótese Primeira.....	39
2.6.	Tratamento Contábil Final para a Hipótese Segunda.....	42
2.7.	Tratamento Fiscal para a Hipótese Segunda.....	44
2.8.	Tratamento Contábil e Fiscal para a Hipótese Terceira.....	45
III	QUADRO DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS.....	47
	CONCLUSÃO.....	48
	BIBLIOGRAFIA.....	50
	ANEXOS.....	51

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca enfocar dentro da rotina contábil das empresas que desempenham atividades de incorporação, as distorções ocorridas, quando do excesso ou insuficiência de custos realizados em relação aos orçados, no exercício em que se conclui uma determinada obra ou melhoramento. Este desvirtuamento também trará repercussão no tratamento fiscal destas empresas.

A Legislação Tributária, embora não vêm apresentando-se alheia às peculiaridades existentes no ramo imobiliário, como bem demonstra em suas Instruções Normativas SRF N° 84/79, 23/83, 67/88 e Decreto-Lei N° 1.598/77, que tratam dos procedimentos fiscais e contábeis (contábeis talvez nem tanto), que deve-se seguir, deixaram que em seus dispositivos legais, dada a complexidade de sua interpretação, gerassem dúvidas quanto aos seus procedimentos desuniformes.

A proposta deste estudo, é portanto, esclarecer sobre os fatores causadores destas distorções como apresentado nos parágrafos anteriores e apresentar o tratamento que deve ser dado com relação aos procedimentos contábeis e quanto aos procedimentos fiscais.

A relevância do tema abordado reside no fato de que atividades imobiliárias mostram-se em expansão a cada dia e que pelo progresso em que nos vemos envoltos, não irá parar tão cedo, isto é sinônimo de mercado de trabalho, de profissionais capacitados, portanto, os contadores, para cujo mercado acha-se melhor qualificado, é inconcebível deixar que tal “filão” seja tomado por outro profissional, por mero desinteresse.



## **I - CONTABILIDADE IMOBILIÁRIA**

### **1.1. Considerações Iniciais e Fundamentação Teórica**

Não é correto afirmar que a Contabilidade Imobiliária surgiu em função da legislação tributária específica que é imposta às empresas por atuarem neste ramo, haja vista ser uma atividade praticada desde os primórdios, pois em tese é considerada como uma das primeiras atividades geradoras de patrimônio que se tem conhecimento. Na verdade surgiu em função da própria especificidade dos fatos decorrentes de sua atividade, ou até mesmo de sua complexidade. Tem-se por exemplo a correção monetária realizada nos itens do estoque (correção monetária esta, extinta com o advento da Lei N° 1989 de 31.12.95), ora impraticados em outras atividades.

Percebe-se que nas atividades imobiliárias, o mínimo de controle é indispensável e nada melhor que valer-se de Escrituração Contábil adequada, para apurar-se o Lucro Real, no entanto a Legislação já antecipou tal medida. Conforme preceitua o artigo 1o. do Decreto-Lei N° 305, de 28 de Fevereiro de 1967, constante

do Código Comercial toda e qualquer atividade comercial deverá escriturar o Livro Diário (dentre outros), o que entende-se, que todas as empresas deverão apurar seus resultados valendo-se da uso de registros e demonstrações contábeis como preceitua a Ciência Contábil, mas isto não quer dizer que para fins de tributação o fisco exigirá que seja feito desta forma, o que não ocorre com as empresas, cujas atividades são objeto deste estudo, ou seja, às de atividades de incorporadoras, pois estão submetidas à Legislação Fiscal, que obriga à tributação com base no Lucro Real, segundo o que prevê o artigo 16 da Instrução Normativa Nº 11 e artigo 36 da Lei Nº 8.981/95, depois consolidada pela Lei 9.249/95.

Com relação à especificidade da contabilidade deste tipo de atividade, não se pode tirar o mérito das Instruções Normativas SRF Nº 84/79, 23/83, 67/88 e Decreto-Lei Nº 1.598/77, que contribuíram para que definitivamente as empresas de atividade imobiliária fossem tratadas de maneira singular, adaptando aos princípios contábeis e deste modo mantendo uma contabilidade mais orientada. A questão agora é definir que atividades são estas que necessitam de tratamento diferenciado no que diz respeito à contabilidade e à tributação, e o que seriam estas atividades imobiliárias. Em suma pode-se dizer que Contabilidade Imobiliária trata de empresas cujas atividades voltam-se para a compra e venda de imóveis, desmembramento, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e de construção de prédios para venda.

## **1.2. Desmembramento das Atividades Imobiliárias**

São várias as atividades ligadas a este ramo, que necessariamente não estão

enquadradas no caso da especificidade contábil e/ou fiscal. Tal variedade de atividades deve-se ao fato do crescente avanço do progresso, que faz com que as pessoas necessitem cada vez mais de novas edificações, de locais para moradia e trabalho, motivo pelo qual os profissionais desta área incitam-se em especializar-se mais e mais, fazendo com que naturalmente surjam ramificações deste ramo. Tais ramificações, na prática, a muito tempo já existem, só faltava defini-las no meio como atividades singulares que são. Portanto far-se-á menção à estas atividades a fim de diferenciar umas das outras, ou seja, deve-se ou não utilizar da contabilidade imobiliária. Para tanto será apresentado as principais modalidades relacionadas à atividade imobiliária e de seus procedimentos contábeis.

### **1.2.1. Loteamento**

É a atividade em que o proprietário de um terreno de elevadas dimensões subdivide-o em terrenos menores de forma organizada, dispondo-o também de toda a infra-estrutura necessária. Esta definição solidificou-se ainda mais com o advento da Lei 6.766, a qual considera como sendo infra-estrutura quando o loteador no mínimo fornecer rede de instalação elétrica, rede de fornecimento de água, rede de escoamento de água e esgoto, ruas pavimentadas, áreas verdes e outras exigências que a prefeitura eventualmente venha fazer.

A complexidade de tais providências, os elevados custos e as diversas formas de comercialização a que serão submetidos estes lotes, serão uma constante na

vida deste empreendimento, portanto conclui-se a importância da necessidade de registrar-se, por meio da contabilidade imobiliária, tais fatos, tanto para atender ao aspecto contábil como ao aspecto fiscal.

### **1.2.2. Construção**

Pressupõe-se que em uma atividade de construção apenas se executará para terceiros um projeto já concebido, cuja autoria e também a propriedade do terreno, que serve de local para construção, não são seus, com isto pode-se dizer que uma construtora nada mais é que uma prestadora de serviços e que portanto exime-se de manter registros contábeis e fiscais nos moldes da legislação pertinente ao ramo imobiliário. No entanto nem sempre ocorre desta maneira. Talvez na maioria das vezes, as empresas construtoras mantenham paralelamente à sua atividade de prestadora de serviço, à atividade de incorporadora, logo devem ser submetidas à contabilidade imobiliária em sua íntegra, isto devido a executarem a construção em terreno próprio e/ou com projeto de sua autoria.

### **1.2.3. Empreitada**

Empresa, cujos serviços de construção são comumente contratados para desenvolver determinada etapa de um empreendimento, como por exemplo a colocação de lajes em uma edificação qualquer, portanto esta empresa nada mais é que uma prestadora de serviços, não tendo então de seguir rigorosamente a legislação

que rege as atividades das empresas imobiliárias, no tocante à contabilidade e ao fisco.

#### **1.2.4. Corretagem**

As empresas que praticam esta atividade são na verdade mediadoras entre quem deseja comprar e quem deseja vender, fazendo com que estes aproximem-se, facilitando suas transações, para tanto este mediador cobra uma taxa que representa o valor de seus serviços, caracterizando-o então como uma empresa prestadora de serviços, perfilando-se aos moldes do tipo de empresa citado no parágrafo anterior.

#### **1.2.5. Compra, venda e locação de imóveis**

Ramo de atividade muito explorado na atualidade, praticado principalmente pelas empresas conhecidas como Imobiliárias.

As atividades de compra e venda talvez devesse ser explanada separadamente da de Locação de Imóveis, pois possuem tratamento diferenciado uma da outra. Porém tendo em vista ser um ramo geralmente explorado simultaneamente por uma mesma empresa, propõe-se aqui discorrê-la conjuntamente.

A compra e venda de imóveis é um comércio de bens duráveis geralmente com elevado valor pecuniário, que por sua própria natureza caracteriza a geração de

patrimônio com a formação de estoques imobiliários que devem ser corrigidos (pelo menos até o advento da Lei N° 1.989 de 31.12.95) e que portanto devem seguir o que preceitua a legislação para as empresas incorporadoras.

A locação de imóveis é outra atividade que as imobiliárias poderão explorar, mas que propõe uma operacionalização diferenciada, pois sua execução as vias de fato nada mais é do que aproximar pessoas com interesses em comum (sejam elas físicas ou jurídicas), ou seja, de um lado locatários (inquilinos) que desejam ocupar algum imóvel para fins diversos e do outro o proprietário. Para realizar tal aproximação as imobiliárias retém uma taxa que caracteriza a receita pelos serviços que prestarem ao proprietário e ao fazê-lo conseguir concretizar a locação, portanto conclui-se que esta atividade é simplesmente uma atividade de prestação de serviços.

#### **1.2.6. Condomínio**

Esta atividade imobiliária nasce da união de pessoas com propósitos de construir uma edificação, cuja necessidade de ser administrada para registro de sua evolução e conclusão, é imprescindível. Esta necessidade também se fará presente após concluído a obra, haja vista que inúmeros fatos advirão em face da vida em comum dos condôminos.

A administração do condomínio além de registrar e controlar os registros econômico-financeiros (dentre outras atribuições), também terá que prestar contas à cerca de tais fatos, e é neste momento que deverão fazer-se presente os procedimentos contábeis, mas como prestadoras de serviços.

Além das modalidades imobiliárias aqui apresentadas, existem outras, como os *Shopping Center's*.

### **1.3. Formas de Custeio**

Para uma abordagem preliminar, faz-se necessário lembrar-se de que toda receita oriunda da venda de bem ou serviço deverá estar acompanhada do respectivo custo de sua produção ou aquisição, conforme preceitua o princípio contábil da Confrontação das Receitas com as Despesas (em nosso caso os custos), valendo-se também a lembrança de que as receitas e despesas estão identificados com períodos específicos e que portanto devem ser reconhecidas quando efetivamente ocorrerem seus fatos geradores, não os confundindo com desembolso de caixa ou encaixe de numerários. Esta afirmação determina a presença de outro importante princípio contábil, o Regime de Competência, o qual ensina que despesas a pagar são aquelas incorridas (fato gerador já ocorrido) no período base, mas que ainda não foram pagas, e que as receitas a receber são aquelas, cujo fato gerador já ocorreu, dentro do período, mas que ainda não foram recebidas. Na verdade a observação destas doutrinas, deverão ser convertidas em atitudes, por serem de elevada importância na apuração do lucro das empresas e não poderiam ser diferente nas empresas cuja atividade são as imobiliárias, principalmente no que diz respeito aos custos.

Estes custos, que citou-se ao final do parágrafo anterior, são os Custos das Atividades Imobiliárias, sua composição é basicamente o próprio custo de aquisição

de terrenos ou prédios, dos tributos devidos quando de sua aquisição e as despesas de legalização. Também compõe-se dos custos de, estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos. Esta última composição incorpora várias outros custos, como o de materiais adquiridos, mão-de-obra, respectivos encargos sociais e outros gastos diretamente relacionados com a obra em construção.

Já com o advento do Decreto-Lei nº 1.598/77 (como mencionado no item 1.1), quando da venda contratada antes do término de uma obra ou melhoramento, permitiu-se computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos ou incorridos e contratados, os custos orçados.

Como abordado no início, far-se-á enfoque aos custos orçados em confrontação aos realizados, cuja clareza e entendimento também depende de uma breve descrição sobre as demais formas de custos nas atividades imobiliárias.

### **1.3.1. Custos pagos e incorridos**

Na formação do custo do imóvel admite-se os custos pagos, que nada mais são que aqueles custos que efetivamente foram pagos e que estão destinados para um empreendimento específico (se não tiver destinação específica, utiliza-se do rateio baseado em critério usual no tipo do empreendimento imobiliário). Os custos incorridos também integrarão no custo do imóvel, ou seja, custos cuja aquisição ocorrera e seu cunho monetário é conhecido, mas que ainda não fora liquidado.



### **1.3.2. Custos contratados**

Este custo também é permitido computá-lo como custo do imóvel vendido. Seu registro dar-se-á quando da efetiva operação de venda do imóvel, ou seja, não se apropriam custos contratados em imóveis por vender. Para melhor entendimento tome-se como exemplo uma empresa que explore o ramo imobiliário na compra e venda de imóveis e que acha-se empenhada em um determinado empreendimento cuja obra já à havia iniciada, portanto possuía uma determinada “cifra” em custos pagos e incorridos, passivos de alocação nas eventuais unidades imobiliárias a serem vendidas. No entanto fazia-se necessário para conclusão da obra, a contratação de serviços de terceiros, ou seja, de uma empreiteira que por contrato comprometeria-se em concluir a obra. Percebe-se com este exemplo, que além dos custos pagos e incorridos, que já possuía a empresa para fins de alocação nos imóveis vendidos, havia também os custos contratados ora acordados com a empresa. Vale lembrar novamente com relação a este tipo de custeio, que qualquer registro contábil somente deverá ser feito com a efetiva venda do imóvel ou imóveis.

### **1.3.3. Custos orçados**

Como na utilização dos custos contratados, também é permitido computar no custo do imóvel vendido os custos orçados, que só poderão ser computados quando a venda contratada referir-se à empreendimento não concluído, seja ele um

simples melhoramento ou unidades imobiliárias por construir, em que a empresa esteja empenhada em realizar e que esta operação mercantil esteja de fato efetivada (operação de venda do imóvel), não sendo possível à apropriação destes custos orçados em imóveis por vender. A inclusão dos custos orçados não é simplesmente mais uma alternativa que nos apresenta a legislação, mas sim uma necessidade que surge em função de determinadas condições, ou seja, se uma incorporadora constrói um prédio e só depois de então concluí-lo vende seus apartamentos, poderia a empresa confrontar suas receitas com as despesas (ou custos). Da mesma forma, quando a empresa, mesmo não tendo concluído seu empreendimento imobiliário, mas contrata uma empreiteira para concluí-lo, também poderia confrontar as despesas com as receitas. Agora, quando ocorre de uma incorporadora vender seus apartamentos, não tendo-os concluído e não contratando terceiros para concluí-lo, não poderia-se saber que despesas e/ou custos confrontar com as receitas, não fosse poder optar pela inclusão dos custos orçados nos custos dos imóveis vendidos, mesmo que a despesa e/ou custos a ser confrontado seja de forma presumida, como realmente o é, mas de tal sorte que vá ao encontro do Princípio Contábil da Confrontação das Receitas com as Despesas.

Como definição formal, entende-se por custos orçados àqueles usuais no tipo de empreendimento imobiliário, cujos preços são os correntes de mercado na data de sua opção pelo contribuinte, sendo nada mais do que a diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a mencionada data. Na verdade a formação deste custo se dá como seu próprio nome sugere, um orçamento, onde se faz um levantamento de preços de diversos fornecedores, prestadores de

serviços etc., o valor final encontrado será o aplicado como custos orçados, para término do empreendimento.

A opção de uso deste tipo de custo (independente se já foram usados custos pagos, incorridos ou contratados), oficializa-se quando do reconhecimento do lucro bruto da venda do imóvel, **pois na verdade este é o momento do contrato da venda do mesmo**. Como nas demais formas de custeio, se houver duas ou mais unidades por vender, os custos orçados deverão ser apropriados por ocasião da contratação da venda, fazendo-o por rateio conforme critério usual do tipo de empreendimento imobiliário.

Para os custos orçados, serão permitidas alterações em seu valor, a qualquer momento, desde que sejam em função de sua atualização monetária, correção monetária, alterações no projeto ou nas especificações do empreendimento. Tais variáveis não serão tratadas neste estudo, haja vistas que as mesmas são merecedoras de particular exploração e porque também, pouco irão colaborar para a elucidação do problema aqui levantado.

#### **1.4. Diferença entre Custo Orçado e Custo Realizado**

Quando da opção da inclusão dos custos orçados no custo do imóvel vendido, este deverá ser controlado em uma conta específica do Passivo Circulante ou Passivo Exigível a Longo Prazo, normalmente denominada de conta de Controle de Custo Orçado e é por ocasião do término de uma obra ou melhoramentos que se verificará a diferença entre o custo orçado e o custo realizado final, que influenciará

no Resultado do Exercício Social em que o empreendimento for concluído. O custo orçado, à este final, poderá apresentar saldo superior ao custo realizado, a que se denominará de Insuficiência de Custos Realizados, ou poderá apresentar saldo inferior ao custo realizado, a que se denominará de Excesso de Custos Realizados.

## II - PLANIFICAÇÃO DO PROBLEMA

Tendo sido apresentado conceitos e explicações acerca da contabilidade imobiliária e suas peculiaridades, proporcionando uma certa ambientação, passar-se-á para uma das fases mais importantes desta monografia, como se verá a seguir.

Para inserir no contexto deste trabalho o problema propriamente dito se usará de uma didática simples que é a exemplificação de alguns casos práticos, que nada mais serão que as hipóteses deste trabalho, utilizando-se do uso dos custos orçados e realizados.

Como já mencionado, o objetivo deste trabalho será apresentar as distorções no exercício que poderão advir com uso de custos orçados em relação a sua realização ao término de um empreendimento imobiliário. Estas distorções de modo geral, apresentam-se com a ocorrência da insuficiência ou excesso de custos realizados em relação aos orçados, mas sua complexidade reside no fato de mostrarem-se multifacetadas, isto é, poderão estar configuradas de várias maneiras. Conforme as condições em que se encontram, poderá ocorrer como uma das distorções, a insuficiência de custos realizados em relação aos orçados, com término do empreendimento:

- No mesmo ano de seu início e com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, ou;
- No no mesmo ano de seu início, mas com pagamento total ou restante contratado para depois do período-base da venda, ou;
- Em período posterior ao seu início, mas com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, ou;
- Em período posterior ao seu início, mas com pagamento total ou restante contratado para depois do período-base da venda, ou;
- No mesmo ano de seu início, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, ou;
- No mesmo ano de seu início, mas com pagamento total ou restante contratado para depois do período-base da venda, ou;
- Em período posterior ao seu início, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, ou;
- Em período posterior ao seu início, mas com pagamento total ou restante contratado para depois do período-base da venda.

O problema aqui levantado limitou a tratar tão somente da insuficiência e do excesso dos custos realizados em relação aos orçados, com o término do empreendimento em período posterior ao seu início e com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda.

As únicas formas de custeio serão a inclusão dos custos pagos e incorridos (que sempre o serão à vista) e como previsto, a inclusão dos custos orçados. Com esta configuração às hipóteses terão êxito e serão de fácil compreensão.

Os procedimentos contábeis adotados, por ocasião da inclusão dos custos orçados no custo dos imóveis vendidos, será, creditar à conta específica do Passivo Circulante ou Passivo Exigível a Longo Prazo (conforme for o caso) na data da efetivação da venda, em contrapartida a débito de Resultado do Exercício, em conta própria, referente à unidade imobiliária não concluída vendida à vista, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda.

Para início dos casos práticos, tome-se hipoteticamente como exemplo uma empresa construtora, cujo saldo em sua conta de Capital Social após iniciada suas atividades, em 01/09/19X6, é de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), tendo como contrapartida a conta CAIXA/BANCO. Com tal recurso adquiriu a empresa um terreno na “Rua Bravo”, pelo valor nominal de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). No mês de setembro do mesmo ano, iniciou-se a construção de um prédio de 4 (quatro) apartamentos destinados à venda no terreno que ora havia sido adquirido e que passaria ser denominado de “Empreendimento Bravo”. Quaisquer despesas ou “custos” que devam ser atribuídos às unidades do empreendimento, deverão ser feitos proporcionalmente por critério usual de rateio, neste caso serão sempre iguais, uma vez que os apartamentos possuem as mesmas características físicas. Os custos incorridos e pagos desde o início da obra, em outubro de 19X6 até seu término, em março de 19X7, foram:

- Dez/X6	15.000,00
- Jan/X7	20.000,00
- Fev/X7	5.000,00
- Mar/X	60.000,00

Ao final de cada exercício, por ocasião do encerramento das contas de resultado, será provisionado o Imposto de Renda devido a uma alíquota hipotética de 25% (vinte e cinco por cento).

## **2.1. Hipótese Primeira**

Conforme a permissividade da legislação, a empresa optou em incluir custos orçados no custo dos imóveis vendidos, para tanto o custo total previsto da obra era de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). No momento da venda de uma unidade, para efetivamente incluir-se o custo orçado no custo dos imóveis vendidos, a empresa tomou o custo total orçado e deduziu dos custos já pagos e incorridos (procedimento correto e usual) para ter-se o custo a considerar por ocasião da apropriação. Nesta hipótese será demonstrado que ao término da obra os custos orçados suplantarão os realizados, isto é, os custos efetivamente realizados ao final do empreendimento se mostrarão inferiores aos custos orçados.

## **2.2. Hipótese Segunda**

Para a formulação da segunda hipótese se utilizará dos mesmos dados da primeira hipótese, com exceção de uma alteração que será feita no tocante à inclusão dos custos orçados nos custos dos imóveis vendidos, que de um custo total previsto para obra de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), adotaremos para a segunda hipótese um custo total previsto de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). As conseqüências de tal



alteração implicará no excesso de custos realizados em relação aos orçados.

### **2.3. Hipótese Terceira**

Da mesma forma, para a terceira hipótese, somente será alterado o custo total previsto, que será de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), alteração esta que implicará na realização total dos custos ora previstos, ou seja, sem insuficiências ou excessos de custos realizados em relação aos custos orçados.

Talvez a proposta desta hipótese seja impraticável, haja vista que seria quase impossível acertar qual o efetivo custo final de um empreendimento baseando-se em um orçamento, no entanto a explanação do problema exige medidas didáticas para ser elucidado e este foi o modo encontrado, em sendo assim não é relevante o fato da possibilidade ou não da ocorrência desta hipótese.

Uma vez exposta as hipóteses, serão discorridos os diversos fatos contábeis que possibilitarão a realização das mesmas:

#### **Setembro/19X6**

##### **a) Aquisição de terreno na Rua Bravo .**

**Déb.:** Terrenos a Comercializar (Estoque)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor ref. aquis. de terreno na Rua Bravo cfe. instr. de compra e venda...

**Valor:** R\$ 50.000,00

**Outubro/19X6****b) Apropriação do custo do terreno.****Déb..:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)**Créd.:** Terrenos a Comercializar (Estoque)**Hist.:** Valor ref. ao terreno que se transf. da 2º p/ 1º cta., pelo início da obra...**Valor:** R\$ 50.000,00**Novembro/19X6****c) Venda de uma das unidades em construção - nº 2.****Déb..:** Caixa/Bancos**Créd.:** Receita c/ Venda de Imóveis**Hist.:** Valor ref. a venda da unid. nº2 à vista, conf. contr. de compra e venda...**Valor:** R\$ 110.000,00**d) Apropriação dos custos pagos e incorridos até o mês da venda no custo do imóvel vendido.****Déb..:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)**Hist.:** Valor referente ao custo da unid. vendida neste mês nº 2 que se transfere da 2º p/ 1º conta...**Valor:** R\$ 12.500,00

MEMOR. CALC.:  $50.000 : 4 = 12.500$

**e) Apropriação dos custos orçados no custo do imóvel vendido.**

(Hipótese Primeira)

**Déb.:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

**Créd.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Hist.:** Valor ref. ao custo orçado da obra por ocasião da venda da unid.

n° 2...

**Valor:** R\$ 37.500,00

MEMOR. CALC.:

CUSTOS PREVISTOS..... = 200.000,00

CUSTOS PAGOS E INCORRIDOS..... = 50.000,00

CUSTOS ORÇADOS À APROPRIAR.. = 150.000,00

$150.000 : 4 = 37.500$

(Hipótese Segunda)

**Déb.:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

**Créd.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Hist.:** Valor ref. ao custo orçado da obra por ocasião da venda da unid.

N° 2...

**Valor:** R\$ 12.500,00

MEMOR. CALC.:

CUSTOS PREVISTOS..... = 100.000,00

CUSTOS PAGOS E INCORRIDOS..... = 50.000,00

CUSTOS ORÇADOS À APROPRIAR... = 50.000,00

50.000,00 : 4 = 12.500,00

(Hipótese Terceira)

**Déb.:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

**Créd.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Hist.:** Valor ref. ao custo orçado da obra por ocasião da venda da unid.

Nº 2...

**Valor:** R\$ 25.000,00

MEMOR. CALC.:

CUSTOS PREVISTOS..... = 150.000,00

CUSTOS PAGOS E INCORRIDOS..... = 50.000,00

CUSTOS ORÇADOS À APROPRIAR... = 100.000,00

100.000 : 4 = 25.000

**Dezembro/19X6**

**f) Apropriação dos custos do mês.**

**Déb.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor referente aquisição de material para construção...

**Valor:** R\$ 15.000,00

**g) Apropriação ao controle de custos orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.**

**Déb..:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Hist.:** Valor referente a apropriação ao Controle de Custos Orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.

**Valor:** R\$ 3.750,00

MEMOR. CALC.:  $15.000 : 4 = 3.750$

**h) Encerramento das contas de natureza credora ref. ao exercício de 19X6, isto é, do exercício em que se iniciou a obra.**

**Déb..:** Receita

**Créd.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 110.000,00

**i) Encerramento das contas de natureza devedora ref. ao exercício de 19X6, isto é, do exercício em que se iniciou a obra.**

*(Hipótese Primeira)*

**Déb..:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 50.000,00

(Hipótese Segunda)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 25.000,00

(Hipótese Terceira)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 37.500,00

**j) Provisão para o imposto de renda.**

(Hipótese Primeira)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Hist.:** Provisão de Imposto de Renda à uma alíquota de 25%, considerando as inclusões e exclusões ao lucro já realizadas.

**Valor:** R\$ 15.000,00

MEMÓR. CÁLC.:  $60.000 \text{ (L.A.I.R.)} * 25\% = 15.000,00$

(Hipótese Segunda)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Hist.:** Provisão de Imposto de Renda à uma alíquota de 25%, considerando as inclusões e exclusões ao lucro já realizadas.

**Valor:** R\$ 21.250,00

MEMÓR. CÁLC.:  $85.000 \text{ (L.A.I.R.)} * 25\% = 21.250$

(Hipótese Terceira)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Hist.:** Provisão de Imposto de Renda à uma alíquota de 25%, considerando as inclusões e exclusões ao lucro já realizadas.

**Valor:** R\$ 18.125,00

MEMÓR. CÁLC.:  $72.500 \text{ (L.A.I.R.)} * 25\% = 18.125,00$

Em 31 de dezembro de 19X6, ano em que se iniciou a obra (obra não concluída), o Balanço Patrimonial (ANEXO I) apresentou a conta de Controle de Custos Orçados, em todas as hipóteses, saldo credor, isto é, até então houve insuficiência de custos realizados, devidos aos lançamentos contábeis dos fatos sucedidos neste ano (como demonstra os ANEXOS II, III e IV). Poderia-se dizer que até então a empresa estaria diferindo seus resultados, pois estaria reconhecendo lucro a menor, já que o custo efetivo foi menor do que aquele utilizado no custo das unidades vendidas.

Em verdade este fato não é determinante para a distorção que aqui

pretende-se demonstrar, como já anteriormente citado, a insuficiência ou excesso de custos realizados em relação aos orçados só se caracterizam no exercício em que se concluir a obra ou melhoramentos, com isto, nem em relação ao fisco se tomará qualquer atitude, estando desimpedida a empresa de calcular normalmente, para este primeiro exercício em que se iniciou a obra, sua Provisão para o Imposto de Renda, com as inclusões e exclusões que permite a lei (supondo-se aqui que tal medida já havia sido tomada). Observe-se portanto que ao comparar os saldos das contas de Controle de Custos Orçados do Balanço Patrimonial, dentro de cada hipótese, o maior saldo credor, foi o da hipótese primeira, em contrapartida teve o menor Lucro Líquido (ANEXO I), isto deve-se ao fato de que nesta hipótese foi onde menos houve realização de custos efetivos em relação ao que havia sido previsto, de tal sorte que veio a provocar um Custo de Imóveis Vendidos superdimensionado.

Passaremos agora tornar a discorrer os fatos contábeis até a conclusão final do empreendimento.

#### **Janeiro/19X7**

**k) Pagamento em conta única do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica devido, referente ao exercício de 19X6 (exercício em que se iniciou a obra).**

(Hipótese Primeira)

**Déb.:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor referente ao pagamento do Imposto sobre a Renda devido do exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 15.000,00



(Hipótese Segunda)

**Déb..:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor referente ao pagamento do Imposto sobre a Renda devido do exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 21.250,00

(Hipótese Terceira)

**Déb..:** Imposto de Renda a Pagar (Passivo)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor referente ao pagamento do Imposto sobre a Renda devido do exercício de 19X6.

**Valor:** R\$ 18.125,00

Já foi dito que a evidenciação da distorção que pretende-se demonstrar fica totalmente caracterizada ao final do empreendimento. Agora se trabalhará com um novo fato, resultante de uma decisão da empresa de último momento, ou seja, logo no início do novo exercício, optou em pagar o imposto que era devido ao fisco referente ao exercício de 19X6, em conta única, como demonstra os últimos lançamentos. O que isso quer dizer ?

Como apresentado no ANEXO I, a estrutura patrimonial da empresa, em todas as hipóteses, permaneceram iguais, e que efetivamente nenhuma distorção ocorreu, tendo em vista que tudo se determinará ao término da obra. No entanto, já ao iniciar este novo exercício, percebe-se os primeiros indícios de distorção, pois a

empresa ao quitar sua dívida para com o fisco descapitalizou seu ativos ao valer-se de seus numerários em caixa para pagar o débito (descapitalização esta ocorrida para todas as hipóteses). Isto provocou a desarmonia na estrutura patrimonial da empresa, pois ao projetar-se novas demonstrações, tão logo efetuado os lançamentos de pagamento do imposto devido, perceberia-se, que por questão fiscal, a estrutura patrimonial para cada hipótese tomaria diferentes configurações.

**l) Apropriação dos custos do mês.**

**Déb.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Créd.:** Caixa/Bancos

**Hist.:** Valor referente aquisição de material para construção...

**Valor:** R\$ 20.000,00

**m) Apropriação ao controle de custos orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.**

**Déb.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Hist.:** Valor referente a apropriação ao Controle de Custos Orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.

**Valor:** R\$ 5.000,00

MEMOR. CALC.:  $20.000 : 4 = 5.000$

**Fevereiro/19X7****n) Apropriação dos custos do mês .****Déb..:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)**Créd.:** Caixa/Bancos**Hist.:** Valor referente aquisição de material para construção...**Valor:** R\$ 5.000,00**o) Apropriação ao controle de custos orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.****Déb..:** Controle de Custos Orçados (Passivo)**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)**Hist.:** Valor referente apropriação ao Controle de Custos Orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.**Valor:** R\$ 1.250,00MEMOR. CALC.:  $5.000 : 4 = 1.250$ **Março/19X7****p) Apropriação dos custos do mês .****Déb..:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)**Créd.:** Caixa/Bancos**Hist.:** Valor referente aquisição de material para construção...**Valor:** R\$ 60.000,00

**q) Apropriação ao Controle de Custos Orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida.**

**Déb..:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Hist.:** Valor referente apropriação ao Controle de Custos Orçados os custos já realizados, proporcional à unidade vendida

**Valor:** R\$ 15.000,00

MEMOR. CALC.:  $60.000 : 4 = 15.000$

**r) Venda das três unidades restantes, nº 1,3 e 4, conforme abaixo:**

**Déb..:** Caixa/Bancos

**Créd.:** Receita c/ Venda de Imóveis

**Hist.:** Valor ref. a venda da unid. Nº 1,3 e 4 à vista, conf. contr. de compra e venda...

**Valor:** R\$ 336.000,00

**s) Apropriação dos custos pagos e incorridos até o mês da venda no custo do imóvel vendido.**

**Déb..:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

**Créd.:** Obras em Andamento - Empreendimento Bravo (Estoque)

**Hist.:** Valor referente ao custo da unidades vendidas neste mês, que se transfere da 2º p/ 1º conta...

**Valor:** R\$ 112.500,00

$$\text{MEMOR. CALC.: } (50.000+15.000+20.000+5.000+60.000) : 4$$

$$= 37.500 \times 3 = 112.500,00$$

**t) Apropriação dos custos orçados no custo do imóvel vendido.**

*(Hipótese Primeira)*

**Déb.:** Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

**Créd.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Hist.:** Valor ref. ao custo orçado da obra por ocasião da venda da unid.

nº 2...

**Valor:** R\$ 37.500,00

$$\text{MEMOR. CALC.: } (150.000 - (15.000+20.000+5.000+60.000)) : 4$$

$$= 12.500 \times 3 = 37.500$$

*(Hipótese Segunda)*

Nesta hipótese não há o que apropriar, pois como mostra no cálculo abaixo, os custos realizados excederam em R\$ 50.000,00:

$$\text{MEMOR. CALC.: } (50.000 - (15.000+20.000+5.000+60.000)) = - 50.000$$

*(Hipótese Terceira)*

Nesta hipótese não há o que apropriar, pois como mostra no cálculo abaixo, os custo orçado foi totalmente realizado, sem ter excedido o realizado ao orçado:

$$\text{MEMOR. CALC.: } (100.000 - (15.000+20.000+5.000+60.000)) = 0$$

## 2.4. Tratamento Contábil Final para a Hipótese Primeira

Ao finalizar o último fato contábil, neste momento, caracterizou-se a conclusão do “Empreendimento Bravo” e ao analisar a conta de Controle de Custos Orçados da Hipótese Primeira (ANEXO V), verifica-se que o que havia sido rotulado no início deste trabalho como *distorção contábil (a fiscal será tratada mais adiante)*, ocorreu. Trata-se da *insuficiência de custos realizados em relação aos orçados*, que será de grande afetação no resultado do exercício de conclusão do empreendimento.

Ocorreu que na hipótese primeira ficou plenamente caracterizado a contabilização de lucro a menor, ou seja, houve uma diferença indicando que os custos realizados foram insuficientes em relação aos orçados, o efeito provocado no período base da venda, o do início da obra, foi uma sensível diminuição do lucro bruto em função de um custo superior ao que deveria ser.

De qualquer forma tendo sido isto identificado, resta neste momento realizar o ajuste contábil da diferença, que nada mais será que a recuperação de custos do exercício anterior. O referido ajuste inevitavelmente provocará um aumento no lucro bruto deste período em que seu concluiu a obra, como pode se perceber no lançamento de ajuste a seguir (e ANEXO VI).

**u) Ajuste ref. a insuficiência de custos realizados em relação aos orçados.**

(Hipótese Primeira)

**Déb.:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Créd.:** Recuperação de Custos do Exercício Anterior (Resultado)

**Hist.:** Valor referente recuperação de custos do exercício anterior por utilização a maior de custo orçado na unidade vendida.

**Valor:** R\$ 50.000,00

**w) Encerramento das contas de resultado referente ao exercício de 19X7, ou seja, exercício em que se concluiu o empreendimento.**

*(Hipótese Primeira)*

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 50.000,00

**Déb.:** Receita

**Créd.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 336.000,00

**Déb.:** Recuperação de Custos de Exercícios Anteriores

**Créd.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 50.000,00

## **2.5. Tratamento Fiscal para a Hipótese Primeira**

Ao considerar a diferença ocorrida, que caracterizou a insuficiência de custos realizados em relação aos orçados, atendeu-se a legislação ao computar-se no exercício social em que o empreendimento foi concluído, procedendo com o devido ajuste contábil. No entanto a legislação tributária exige que quando há esta

insuficiência, seja verificado se houve ou não o postergamento de imposto, que é caracterizado pela não tributação do lucro, oportunamente, por ter registrado na contabilidade, num primeiro momento, a menor do que deveria ter sido, próprio da ocorrência desta distorção.

Manda proceder a legislação, para determinar o imposto postergado, analisar o percentual obtido da relação entre a insuficiência do custo realizado com o total do orçamento (incluído, quando for o caso, dos acréscimos legais). No caso da insuficiência de custos realizados em relação aos orçados não for superior a 15% do total do orçamento, não será considerado pela legislação como imposto postergado, portanto será incluído normalmente no resultado do exercício em que se procedeu o ajuste contábil.

Na conclusão do “Empreendimento Bravo”, a primeira hipótese aqui apresentada, fez-se constatar uma insuficiência de custos realizados em relação aos orçados de 70,17%, o que notoriamente é superior aos 15% tolerados pela legislação tributária, para a não caracterização do imposto postergado. Devido as circunstâncias, ou seja, conclusão da obra em período posterior ao da venda, apresentando a insuficiência de custos realizados, faz surgir um imposto devido, que é considerado quando apurado como se devido fosse, mas que não foi pago na época correta. Este imposto obviamente deverá ser pago juntamente com o imposto devido no exercício financeiro correspondente a conclusão da obra, mas deverá ser devidamente atualizado monetariamente e com juros de mora, sem sofrer qualquer outro acréscimo como multa ou outra punição, uma vez que estava amparado pela legislação ao postergar o imposto, ou seja, se a legislação tributária permite que seja incluído nos



custos dos imóveis vendidos os custos orçados, está ciente também que o contribuinte estaria sujeito a estas distorções.

Para se calcular o imposto devido, deverá o contribuinte, extracontabilmente, distribuir a insuficiência do custo nos períodos em que houve o reconhecimento do lucro bruto da venda, verificando a relação definitiva entre o Lucro Bruto e a Receita Bruta da Venda, que será aplicada sobre o valor das receitas auferidas, encontrando-se desta forma, o novo lucro bruto, o qual deverá ser subtraído com o lucro bruto inicial, resultando na parte do lucro bruto que oportunamente deveria ter sido oferecido à tributação. No caso da hipótese primeira, o lucro bruto anteriormente encontrado, no exercício em que se iniciou o Empreendimento Bravo, é de R\$ 60.000,00 (110.000,00 - 50.000,00), ou seja, é o total da Receita Bruta subtraída dos Custos dos Imóveis Vendidos. A insuficiência encontrada foi de R\$ 50.000,00, que distribuído proporcionalmente às quatro unidades vendidas, em que o lucro bruto foi reconhecido por ocasião da venda, dará R\$ 12.500,00. Este valor deverá ser adicionado ao lucro bruto, a fim de compor a relação definitiva entre o lucro bruto e a receita, que até então era de 54,54% (R\$ 60.000 : R\$ 110.000) e que passará a ser de 65,90% ( (R\$ 60.000 + R\$ 12.500) : R\$ 110.000 ). Aplicando-se este percentual sobre a Receita Bruta referente à venda efetuada no primeiro exercício, se obterá o Lucro Bruto definitivo desta venda que é de R\$ 72.500,00 (R\$ 110.000,00 x 65,90%). Subtraindo-se o primeiro Lucro Bruto (R\$ 60.000,00), seria encontrado a parte que deveria ter sido oferecido à tributação naquele exercício, ou seja, R\$ 12.500,00 (R\$ 72.500,00 - R\$ 60.000,00). Este valor será submetido a atualização monetária e juros de mora conforme a legislação

vigente, que neste caso deixaremos de adotar tal medida por não influenciar nos objetivos a serem cumpridos.

Para dar seqüência ao ajuste fiscal do “Empreendimento Bravo”, será aplicado a alíquota do Imposto de Renda de 25%, para desta forma possa proceder com a Provisão para o Imposto de Renda.

**v) Provisão para o Imposto de Renda.**

*(Hipótese Primeira)*

**Déb.:** Apuração do Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar

**Hist.:** Valor referente a provisão p/ o I.R..

**Valor:** R\$ 62.125,00

MEMOR. DE CÁLC.:  $(12.500+236.000) \times 25\% = 62.125,00$

**2.6. Tratamento Contábil Final para a Hipótese Segunda**

No caso da hipótese segunda onde ocorreu o excesso de custos realizados em relação aos orçados (ANEXO VII), verifica-se que o custo orçado apropriado foi menor do que o custo efetivo, posteriormente conhecido, portanto houve uma antecipação do lucro e conseqüentemente do imposto, no exercício em que se iniciou a obra e em que se reconheceu o lucro bruto. Esta antecipação que é uma das distorções, deverá ser equalizada, compensando-se com custo complementar no

exercício em que se concluiu a obra, que conseqüentemente diminuirá o lucro bruto desse período-base posterior.

Os procedimentos para o ajuste contábil para o excesso de custos realizados em relação aos orçados, será imputar para o exercício de conclusão do empreendimento, o custo adicional referente ao excesso de custos realizados por ocasião da venda no exercício anterior, como mostra a seguir:

**u) Ajuste ref. ao excesso de custos realizados em relação aos orçados.**

(Hipótese Segunda)

**Déb..:** Custo dos Imóveis Vendidos (Resultado)

**Créd..:** Controle de Custos Orçados (Passivo)

**Hist..:** Custo adicional de venda do exercício anterior referente ao excesso de custos realizado.

**Valor:** R\$12.500,00

**w) Encerramento das contas de resultado referente ao exercício de 19X7, ou seja, exercício em que se concluiu o empreendimento.**

(Hipótese Segunda)

**Déb..:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd..:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist..:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 125.000,00

**Déb.:** Receita

**Créd.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 336.000,00

## 2.7. Tratamento Fiscal para a Hipótese Segunda

A princípio, o excesso de custos realizados não acarretará conseqüências no âmbito fiscal para o contribuinte, uma vez que este fez o *favor* de antecipar o imposto para o governo (ANEXO X), ainda que possa compensá-lo no exercício em que concluir a obra.

Os efeitos de natureza tributária, quando do excesso dos custo realizados, só ocorrerão se o cliente ainda estiver pagando o imóvel e este não esteja concluído e que também não tenha sido procedido com a baixa no resultado de exercícios futuros (caso este tenha optado em diferir a receita e conseqüentemente os custos) por ocasião dos efetivos recebimentos, com base na relação ajustada entre o lucro bruto e a receita bruta, pois de que forma saberia-se qual o custo ou lucro bruto na ocasião deste recebimentos, a não ser que estivesse sendo arbitrado, o que é incorreto. Poderia ainda ocorrer efeitos tributários no excesso de custos realizados, se deixar de observar que não poderá computar o custo total adicional, referente ao excesso, no ano em que se concluir a obra se ainda tiver prestações por receber de clientes no exercício seguinte, pois seria um reconhecimento de lucro bruto a menor no ano-base

de conclusão do empreendimento, conseqüentemente, caracterizaria a postergação de imposto.

Tendo sido feito os esclarecimento à cerca da posição fiscal para o excesso de custos realizados em relação aos orçados, passaria-se para o lançamento normal da provisão para o imposto de renda, uma vez que não se enquadra nas divergências discorridas anteriormente:

**v) Provisão para o Imposto de Renda.**

*(Hipótese Segunda)*

**Déb.:** Apuração do Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar

**Hist.:** Valor referente a provisão p/ o I.R..

**Valor:** R\$ 52.750,00

MEMOR. DE CÁLC.:  $211.000,00 \times 25\% = 52.750$

**2.8. Tratamento Contábil e Fiscal para a Hipótese Terceira**

Para a hipótese terceira, como não houve qualquer distorção ao término do Empreendimento Bravo, resta apenas encerrar as contas de resultado e calcular a Provisão para o Imposto de Renda.

**t) Encerramento das contas de resultado referente ao exercício de 19X7, ou seja, exercício em que se concluiu o empreendimento.**

(Hipótese Terceira)

**Déb.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Créd.:** Custo dos Imóveis Vendidos

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 112.500,00

**Déb.:** Receita

**Créd.:** Apuração de Resultado do Exercício

**Hist.:** Encerramento das contas de resultado ref. ao exercício de 19X7.

**Valor:** R\$ 336.000,00

**u) Provisão para o Imposto de Renda.**

(Hipótese Terceira)

**Déb.:** Apuração do Resultado do Exercício

**Créd.:** Imposto de Renda a Pagar

**Hist.:** Valor referente a provisão p/ o I.R..

**Valor:** R\$ 55.875,00

MEMOR. DE CÁLC.:  $223.500,00 \times 25\% = 55.875$

### **III - QUADRO DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS**

Este item não pretende fugir ao tema aqui exposto e nem tão pouco concluí-lo.

O que observou-se na Hipótese Segunda, foi a Insuficiência de Custos Realizados em função dos Custos Orçados, com a agravante de que essa insuficiência foi superior à 15%, a que teve então de ser submetida ao ajuste fiscal, tema já explorado anteriormente. Portanto deve-se deixar aqui esclarecido que na prática o que ocorre quando da insuficiência de custos realizados superior à 15% dos orçados deverá ser preenchido, para apuração do imposto postergado, o *Quadro Demonstrativo de Custo Orçado*, instituído pela Instrução Normativa 84/79 e retificado e ratificado pela Instrução Normativa 23/83.

## CONCLUSÃO

Ao longo desta Monografia, como já citado na introdução, tentou-se explanar e esclarecer as distorções advindas do excesso ou insuficiência de custos realizados em relação aos orçados, no exercício de término de uma obra ou melhoramento. Distorções estas, que também estavam embutidas no fato de ter de ajustá-las contabilmente. Ao proceder desta maneira, depois do ajuste contábil e antes do ajuste fiscal (supondo que também não foi quitado o débito do Imposto de Renda referente ao exercício de X6) , tem-se, para todas as hipóteses, a mesma estrutura patrimonial e com a mesma quantidade de lucros acumulados, como pode se observar no Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício em 19X7 (ANEXO VIII).

A explicação não é complicada. Para todas as hipóteses foram utilizados os mesmos custos pagos e incorridos, custos estes que foram os que efetivamente ocorreram e reduziram a Receita Bruta da Empresa, portanto ao final do empreendimento o resultado só poderia ser o mesmo para todas as hipóteses. Os ajustes contábeis ora efetuados foram justamente realizados para confirmar esta



lógica. No entanto, teve-se de efetuar também o ajuste fiscal, mais precisamente, ocorrido na hipótese primeira, (como já demonstrado), provando-se mais uma vez que a Legislação Tributária é a maior causadora de distorções, que ora foi provocada pela insuficiência de custos realizados, isto conseqüentemente fez com que a HIPÓTESE SEGUNDA ficasse mais descapitalizada que a HIPÓTESE TERCEIRA, por sua vez mais descapitalizada que a HIPÓTESE PRIMEIRA (ANEXO IX). Como pode-se perceber, a distorção contábil, foi equalizada pelo próprio ajuste contábil, igualando a estrutura patrimonial da empresa em todas as hipóteses, mas que não foi suficiente para equalizar a distorção fiscal. Houve ainda outra agravante. O fato da empresa resolver pagar o Imposto de Renda, (como ocorreu no mês de janeiro de 19X7 referente ao exercício de 19X6), fez com que em todas as hipóteses, como já mencionado, houvesse a descapitalização.

Apesar de não realizado, mas mencionado nesta monografia, a correção monetária dos custos orçados (até então permitido) era uma prática utilizada pelas empresas que incluíam este tipo de custo no custo do imóvel vendido. No caso da hipótese segunda, onde houve o excesso de custos realizados em relação aos custos orçados, esta operação poderia ter amenizado ou até mesmo eliminado esta diferença, descartando o trabalho de ajuste.

Com relação a hipótese terceira, utilizou-se apenas para estabelecer-se um comparativo com as outras hipóteses, a fim de evidenciar o caso em que não há necessidade de ajustes por ter sido plenamente realizado os gastos que haviam sido orçados (ANEXO XI).

## **BIBLIOGRAFIA**

IOB - INFORMAÇÕES OBJETIVAS PUBLICAÇÕES JURÍDICAS LTDA. **Custos e Apuração de Lucros**. 1ª ed. São Paulo: Contabilidade nas Atividades Imobiliárias, cap. 3, p. 7-56, cap. 4, p. 5-100.

BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 084, de 20 de dezembro de 1979. Estabelece as normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de operações imobiliárias.

BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 023, de 25 de março de 1983. Aperfeiçoa a sistemática de apuração dos resultados nas atividades de operações imobiliárias.

BRASIL, Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda.

## **ANEXOS**

## ANEXO I

### BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO AO FINAL DO PERÍODO EM QUE SE INICIOU A OBRA

#### BALANÇO PATRIMONIAL

Posição em 31/12/19X6

ATIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Disponibilidade			
Caixa/Banco	245.000,00	245.000,00	245.000,00
Estoque			
Obras em Andamento			
Empreendimento Bravo	48.750,00	48.750,00	48.750,00
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>293.750,00</b>	<b>293.750,00</b>	<b>293.750,00</b>

PASSIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Fornecedores			
Contr. de Custos Orçados	33.750,00	8.750,00	21.250,00
Obrigações Tributárias			
Imposto de Renda a Pagar	15.000,00	21.250,00	18.125,00
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
Capital Social			
Capital Integralizado	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Lucro/Prej. Acumulados			
Lucros Acumulados	45.000,00	63.750,00	54.375,00
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>293.750,00</b>	<b>293.750,00</b>	<b>293.750,00</b>

#### Demonstração de Resultado do Exercício

Posição em 31/12/19X6

D.R.E.	H.1	H.2	H.3
Receita Bruta	110.000,00	110.000,00	110.000,00
(-)C.I.V.	(50.000,00)	(25.000,00)	(37.500,00)
Lucro Antes do I.R.	60.000,00	85.000,00	72.500,00
Provisão p/ I.R.	(15.000,00)	(21.250,00)	(18.125,00)
Lucro do Líquido	45.000,00	63.750,00	54.375,00

## ANEXO II

1ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DO EXERCÍCIO EM  
QUE SE INICIOU A OBRA

Caixa/Banco			
S	200.000,00	50.000,00	a
c	110.000,00	15.000,00	f
		245.000,00	

Contr. Custo Orç.			
g	3.750,00	37.500,00	e
		33.750,00	

Capital Social			
		200.000,00	S
		200.000,00	

Receita			
h	110.000,00	110.000,00	c
		0,00	

Terreno a Comerc.			
a	50.000,00	50.000,00	b

C.I.V.			
d	12.500,00		
e	37.500,00	50.000,00	i
		0,00	

Obras em Andam. Empreend. Bravo			
b	50.000,00	12.500,00	d
f	15.000,00	3.750,00	g
		48.750,00	

Imposto de Renda a Pagar			
		15.000,00	j
		15.000,00	

Apuração de Resultado do Exercício			
i	50.000,00	110.000,00	h
j	15.000,00		
		45.000,00	

### ANEXO III

2ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DO EXERCÍCIO EM QUE SE INICIOU A OBRA

Caixa/Banco	
S	200.000,00
c	110.000,00
	50.000,00 a
	15.000,00 f
	245.000,00

Contr. Custo Orçado	
g	3.750,00
e	12.500,00
	8.750,00

Capital Social	
S	200.000,00
	200.000,00

Receita	
h	110.000,00
c	110.000,00
	0,00

Terreno a Comerc.	
a	50.000,00
b	50.000,00
	0,00

C.I.V.	
d	12.500,00
e	12.500,00
i	25.000,00
	0,00

Obras em Andamento Empreend. Bravo	
b	50.000,00
d	12.500,00
g	3.750,00
f	15.000,00
	48.750,00

Imposto de Renda a Pagar	
j	21.250,00
	21.250,00

Apuração de Resultado do Exercício	
i	25.000,00
j	21.250,00
h	110.000,00
	63.750,00

## ANEXO IV

**3ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DO EXERCÍCIO EM QUE SE INICIOU A OBRA**

Caixa/Banco	
S	200.000,00
c	110.000,00
	50.000,00
	15.000,00
	245.000,00

Contr. Custo Orçado	
g	3.750,00
e	25.000,00
	21.250,00

Capital Social	
S	200.000,00
	200.000,00

Receita	
h	110.000,00
c	110.000,00
	0,00

Terreno a Comerc.	
a	50.000,00
b	50.000,00
	0,00

C.I.V.	
d	12.500,00
e	25.000,00
i	37.500,00
	0,00

Obras em Andamento Empreend. Bravo	
b	50.000,00
d	12.500,00
g	3.750,00
f	15.000,00
	48.750,00

Imposto de Renda a Pagar	
j	18.125,00
	18.125,00

Apuração de Resultado do Exercício	
i	37.500,00
j	18.125,00
h	110.000,00
	54.375,00

## ANEXO V

**1ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DA OBRA, ANTES DO ENCERRAMENTO  
DAS CONTAS DE RESULTADO E PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA, SEM AJUSTE**

Caixa/Banco	
245.000,00	15.000,00
336.000,00	20.000,00
	5.000,00
	60.000,00
481.000,00	

Contr. Custo Orç.	
5.000,00	33.750,00
1.250,00	37.500,00
15.000,00	
	50.000,00

Capital Social	
	200.000,00
	200.000,00

Receita	
	336.000,00
	336.000,00

Obras em Andam. Empreend. Bravo	
48.750,00	5.000,00
20.000,00	1.250,00
5.000,00	15.000,00
60.000,00	112.500,00
0,00	

C.I.V.	
112.500,00	
37.500,00	
150.000,00	0,00
150.000,00	

Recuperação de Custos Ex. Anter.	
	0,00

Imposto de Renda a Pagar	
15.000,00	15.000,00
	0,00

Lucros Acumulados	
	45.000,00
	45.000,00

Apuração de Resultado do Exercício	
	0,00



## ANEXO VI

### 1ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DA OBRA COM A CONTA DE CONTR. DE CUSTOS ORÇADOS E O I.R. AJUSTADO

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Caixa/Banco</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">245.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">15.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">336.000,00</td> <td style="text-align: right;">20.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">5.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">60.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">481.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	Caixa/Banco		245.000,00	15.000,00	336.000,00	20.000,00		5.000,00		60.000,00	481.000,00		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Contr. Custo Orç.</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">5.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">33.750,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">1.250,00</td> <td style="text-align: right;">37.500,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">15.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">50.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> </table>	Contr. Custo Orç.		5.000,00	33.750,00	1.250,00	37.500,00	15.000,00		50.000,00			0,00
Caixa/Banco																									
245.000,00	15.000,00																								
336.000,00	20.000,00																								
	5.000,00																								
	60.000,00																								
481.000,00																									
Contr. Custo Orç.																									
5.000,00	33.750,00																								
1.250,00	37.500,00																								
15.000,00																									
50.000,00																									
	0,00																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Capital Social</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">200.000,00</td> </tr> </table>	Capital Social			200.000,00		200.000,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Receita</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">336.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">336.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> </table>	Receita		336.000,00	336.000,00		0,00												
Capital Social																									
	200.000,00																								
	200.000,00																								
Receita																									
336.000,00	336.000,00																								
	0,00																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Obras em Andam. Empreend. Bravo</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">48.750,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">5.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">20.000,00</td> <td style="text-align: right;">1.250,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">5.000,00</td> <td style="text-align: right;">15.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">60.000,00</td> <td style="text-align: right;">112.500,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td></td> </tr> </table>	Obras em Andam. Empreend. Bravo		48.750,00	5.000,00	20.000,00	1.250,00	5.000,00	15.000,00	60.000,00	112.500,00	0,00		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">C.I.V.</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">112.500,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">150.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">37.500,00</td> <td style="text-align: right;">150.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">150.000,00</td> <td style="text-align: right;">150.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> </table>	C.I.V.		112.500,00	150.000,00	37.500,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00		0,00		
Obras em Andam. Empreend. Bravo																									
48.750,00	5.000,00																								
20.000,00	1.250,00																								
5.000,00	15.000,00																								
60.000,00	112.500,00																								
0,00																									
C.I.V.																									
112.500,00	150.000,00																								
37.500,00	150.000,00																								
150.000,00	150.000,00																								
	0,00																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Recuperação de Custos Ex. Anter.</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">50.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">50.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> </table>	Recuperação de Custos Ex. Anter.		50.000,00	50.000,00		0,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Imposto de Renda a Pagar</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">15.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">15.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">62.125,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">62.125,00</td> </tr> </table>	Imposto de Renda a Pagar		15.000,00	15.000,00		62.125,00		62.125,00										
Recuperação de Custos Ex. Anter.																									
50.000,00	50.000,00																								
	0,00																								
Imposto de Renda a Pagar																									
15.000,00	15.000,00																								
	62.125,00																								
	62.125,00																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Lucros Acumulados</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">45.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">45.000,00</td> </tr> </table>	Lucros Acumulados			45.000,00		45.000,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Apuração de Resultado do Exercício</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">150.000,00</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">336.000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">62.125,00</td> <td style="text-align: right;">50.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">173.875,00</td> </tr> </table>	Apuração de Resultado do Exercício		150.000,00	336.000,00	62.125,00	50.000,00		173.875,00										
Lucros Acumulados																									
	45.000,00																								
	45.000,00																								
Apuração de Resultado do Exercício																									
150.000,00	336.000,00																								
62.125,00	50.000,00																								
	173.875,00																								

## ANEXO VII

### 2ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DA OBRA ANTES DO ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO E PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA, SEM AJUSTE

Caixa/Banco	
245.000,00	21.250,00
336.000,00	20.000,00
	5.000,00
	60.000,00
474.750,00	

Contr. Custo Orç.	
5.000,00	8.750,00
1.250,00	
15.000,00	
12.500,00	

Capital Social	
	200.000,00
200.000,00	

Receita	
	336.000,00
336.000,00	

Obras em Andam. Empreend. Bravo	
48.750,00	5.000,00
20.000,00	1.250,00
5.000,00	15.000,00
60.000,00	112.500,00
0,00	

C.I.V.	
112.500,00	
112.500,00	

Lucros Acumulados	
	63.750,00
63.750,00	

Imposto de Renda a Pagar	
21.250,00	21.250,00
0,00	

## ANEXO VIII

### BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO DO PERÍODO EM QUE SE CONCLUIU A OBRA, MAS SEM O AJUSTE E PAGAMENTO DE I.R.

#### Balanco Patrimonial

Posição em 31/03/19X7

ATIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Disponibilidade			
Caixa/Banco	496.000,00	496.000,00	496.000,00
Estoque			
Obras em Andamento			
Empreendimento Bravo	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>496.000,00</b>	<b>496.000,00</b>	<b>496.000,00</b>

PASSIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Fornecedores			
Contr. de Custos Orçados	0,00	0,00	0,00
Obrigações Tributárias			
Imposto de Renda a Pagar	15.000,00	21.250,00	18.125,00
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
Capital Social			
Capital Integralizado	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Lucro/Prejuízos Acumulados			
Lucros Acumulados	281.000,00	274.750,00	277.875,00
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>496.000,00</b>	<b>496.000,00</b>	<b>496.000,00</b>

#### Demonstração de Resultado do Exercício

Posição em 31/03/19X7

D.R.E.	H.1	H.2	H.3
Receita Bruta	336.000,00	336.000,00	336.000,00
(-)C.I.V.	(100.000,00)	(125.000,00)	(112.500,00)
(+/-)Recuperação de Custos	--	--	--
Lucro Antes do I.R.	236.000,00	211.000,00	223.500,00
Provisão p/ I.R.	--	--	--
Lucro do Líquido	236.000,00	211.000,00	223.500,00

## ANEXO IX

**BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO DO PER. EM QUE SE CONCLUIU A OBRA E TOTALMENTE AJUSTADA**

### Balanço Patrimonial

Posição em 31/03/19X7

ATIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Disponibilidade			
Caixa/Banco	481.000,00	474.750,00	477.875,00
Estoque			
Obras em Andamento			
Empreendimento Bravo	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>481.000,00</b>	<b>474.750,00</b>	<b>477.875,00</b>

PASSIVO	H.1	H.2	H.3
Circulante			
Fornecedores			
Contr. de Custos Orçados	0,00	0,00	0,00
Obrigações Tributárias			
Imposto de Renda a Pagar	62.125,00	52.750,00	55.875,00
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
Capital Social			
Capital Integralizado	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Lucro/Prejuízos Acumulados			
Lucros Acumulados	218.875,00	222.000,00	222.000,00
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>481.000,00</b>	<b>474.750,00</b>	<b>477.875,00</b>

### Demonstração de Resultado do Exercício

Posição em 31/03/19X7

D.R.E.	H.1	H.2	H.3
Receita Bruta	336.000,00	336.000,00	336.000,00
(-)C.I.V.	(150.000,00)	(125.000,00)	(112.500,00)
(+/-)Recuperação de Custos	50.000,00	--	--
Lucro Antes do I.R.	236.000,00	211.000,00	223.500,00
Provisão p/ I.R.	(62.125,00)	(52.750,00)	(55.875,00)
Lucro do Líquido	173.875,00	158.250,00	167.625,00

## ANEXO X

### 2ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DA OBRA DEVIDAMENTE AJUSTADA

Caixa/Banco	
245.000,00	21.250,00
336.000,00	20.000,00
	5.000,00
	60.000,00
474.750,00	

Contr. Custo Orç.	
5.000,00	8.750,00
1.250,00	12.500,00
15.000,00	
0,00	

Capital Social	
	200.000,00
200.000,00	

Receita	
336.000,00	336.000,00
0,00	

Obras em Andam. Empreend. Bravo	
48.750,00	5.000,00
20.000,00	1.250,00
5.000,00	15.000,00
60.000,00	112.500,00
0,00	

C.I.V.	
112.500,00	125.000,00
12.500,00	125.000,00
125.000,00	125.000,00
0,00	

Lucros Acumulados	
	63.750,00
63.750,00	

Imposto de Renda a Pagar	
21.250,00	21.250,00
	52.750,00
52.750,00	

Apuração de Resultado do Exercício	
125.000,00	336.000,00
52.750,00	
158.250,00	

## ANEXO XI

### 3ª HIPÓTESE AO TÉRMINO DA OBRA SEM PRECISAR SOFRER QUALQUER AJUSTE

Caixa/Banco	
245.000,00	18.125,00
336.000,00	20.000,00
	5.000,00
	60.000,00
477.875,00	

Contr. Custo Orç.	
5.000,00	21.250,00
1.250,00	
15.000,00	
	0,00

Capital Social	
	200.000,00
	200.000,00

Receita	
336.000,00	336.000,00
	0,00

Obras em Andam. Empreend. Bravo	
48.750,00	5.000,00
20.000,00	1.250,00
5.000,00	
60.000,00	15.000,00
	112.500,00
0,00	

C.I.V.	
112.500,00	112.500,00
112.500,00	112.500,00
	0,00

Lucros Acumulados	
	54.375,00
	54.375,00

Imposto de Renda a Pagar	
18.125,00	18.125,00
	55.875,00
	55.875,00

Apuração de Resultado do Exercício	
112.500,00	336.000,00
55.875,00	
	167.625,00