



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10320.004648/99-91  
**Recurso n°** 130234 Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.665 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2012  
**Matéria** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** MONUMENTAL CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

**Ano-calendário: 1995,1996**

EXCESSO DE 'CUSTO ORÇADO' – TRIBUTAÇÃO – NECESSIDADE - O contribuinte que aproveitar o benefício fiscal do 'custo orçado' previsto na IN SRF 84/79 deverá, ao final da obra, verificar se houve 'excesso de custo orçado' para que este seja oferecido à tributação.

SALDO DE CUSTO EFETIVO REMANESCENTE – ALOCAÇÃO – TRIBUTAÇÃO - IN SRF 84/79 - Verificado saldo de custo efetivo ao término do empreendimento este deverá ser alocado na apuração do lucro bruto do exercício em que ocorrer efetivamente a venda do imóvel, unidade do empreendimento.

LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL EM 30 % (trinta por cento) - INCONSTITUCIONALIDADE – Súmula nº 2 do CARF – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*  
Claudemir Rodrigues Malaquias -Presidente

*(documento assinado digitalmente)*  
João Carlos de Lima Junior- Relator

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Rafael Correia Fuso, João Carlos de Lima Junior, Marcelo Cuba Netto, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado), André Almeida Blanco (Suplente Convocado)

## **Relatório**

Cuida-se, originariamente, de autos de infração lavrados pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em São Luis — MA, em nome da contribuinte MONUMENTAL CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, para exigência de crédito tributário total equivalente a R\$ 6.963.336,42 (seis milhões novecentos e sessenta e três mil trezentos e trinta e seis reais e quarenta e dois centavos), relativo a lançamentos de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (R\$ 5.478.986,35), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (R\$ 1.265.660,50) e Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS REPIQUE (R\$ 148.763,65), devidos nos exercícios de 1995 e 1996.

Em sessão realizada aos 15 dias do mês de setembro de 2003, o então relator Celso Alves Feitosa converteu o julgamento do caso em diligência, buscando esclarecimentos pertinentes a boa apreciação da matéria em litígio. Em homenagem ao brilhantismo do trabalho, adota-se integralmente o relatório então elaborado, redigido nos seguintes termos:

*Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:*

*- IRPJ (fls. 01/30): - R\$ 1.982.277,92, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.478.986,35;*

*- Contribuição Social (fls. 40/48): R\$ 460.795,78, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.265.660,50;*

*- PIS Repique (fls. 49/55): R\$ 53.232,39, mais acréscimos totalizando um crédito tributário de R\$ 148.763,65.*

*De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02/05, as exigências, relativas aos anos-calendário de 1995 e 1996, decorreram da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações:*

- 
- 1) Excesso de 'custo orçado' sobre 'custo efetivo', apurado ao término de empreendimento imobiliário (glosa do excesso);
  - 2) Inclusão de custo orçado após o término de empreendimento, com majoração indevida dos custos e redução do lucro;
  - 3) Glosa de prejuízos compensados indevidamente por inobservância do limite de 30%;
  - 4) Glosa de prejuízos compensados indevidamente, porque inexistentes (em decorrência de os resultados negativos apurados terem sido transformados em positivos, pela apuração das infrações).

Impugnando o feito às fls. 655/677, a interessada alegou, em síntese:

- que a fiscalização tomou como data da conclusão do empreendimento 'Edifício Monumental' a data do "habite-se" fornecido pela Prefeitura Municipal (03/04/1995) e, com base nesse fato, glosou custos relativos ao empreendimento a partir da data do 'HABITE-SE', com fundamento nas Instruções Normativas SRF 84/79, 23/83 e 67/88;

- que a conclusão do empreendimento não ocorreu na data do 'HABITE-SE', constatando-se a continuidade da obra no ano-calendário de 1996. Apresentou como prova:

- a) laudo técnico de engenharia (fls. 679/705), encomendado pela autuada, que conclui pela impossibilidade de conclusão do empreendimento na data do HABITE-SE, com base na diferença entre o custo efetivo e o custo teórico para o empreendimento apurado de acordo com dados técnicos de construção para a cidade de São Luis;
- b) a existência de aplicação de materiais e serviços, após a data do HABITE-SE até 31 de dezembro de 1996, no montante de RS 1.903.459,01, conforme denotam os registros contábeis referentes à conta 1.1.08.12 – 'Obras Próprias', Diário às fls. 310/430 e demonstrativo de fl. 707;
- c) laudo para o 'HABITE-SE' fornecido pelo Corpo de Bombeiros Militar, datado de 25/04/1997, referente ao empreendimento (fl. 708);
- d) informação do Corpo de Bombeiros Militar de que o 'HABITE-SE', fornecido pela Prefeitura Municipal, foi emitido irregularmente (doc. de fl.710);
- e) laudo técnico contábil, encomendado pela autuada (fls. 711/715), que, com base na análise das contas patrimoniais relacionadas à construção, ao custo e a venda do empreendimento, concluiu que não houve transgressão às disposições das Instruções Normativas SRF n.ºs 084/79, 023/83 e 067/88 e que, pela contabilidade, a conclusão do empreendimento não poderia ter ocorrido na data do 'HABITE-SE'.

- que são inconstitucionais os dispositivos de lei que limitaram em 30% do lucro real a compensação de prejuízos fiscais, em face dos conceitos de renda, lucro e acréscimo patrimonial. Citou jurisprudência.

---

*Finalizando a impugnação, o autuado solicitou perícia para esclarecer a data do término do empreendimento em questão, identificando o perito e formulado os quesitos.*

*A Delegacia de Julgamento baixou o processo em diligência. Às fls. 736/758 encontra-se o Relatório de Diligência, o qual, à fl. 757 (último parágrafo), afirma que: **'verifica-se, portanto, que todos os eventos acima relacionados e comprovados com a documentação ora juntada se entrelaçam de forma lógica e seqüenciada, e apontam de forma indubitosa no sentido de ratificar a data demarcatória do término da construção do Edifício Monumental para o dia 03 de abril de 1995 (HABITE-SE)'** (grifo do original).*

*Na decisão recorrida (fls. 1.110/1.133), a 3ª Turma de Julgamento da D.R.J/Fortaleza — CE, por unanimidade de votos, declarou o lançamento procedente, assim concluindo:*

*'EXCESSO DE CUSTO ORÇADO SOBRE CUSTO EFETIVO. DATA DA CONCLUSÃO DO EMPREENDIMENTO. Para efeito de tributação por insuficiência de custo realizado, nos termos das Instruções Normativas da SRF n.ºs 84/79, 23/83 e 67/88, considerar-se-á como data de conclusão do empreendimento a data do **'HABITE-SE'** fornecido pelo órgão público competente, sendo irrelevante a existência na contabilidade de custos incorridos após essa data'.*

*Concluiu quanto à limitação à compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro real, que cabe à autoridade administrativa apenas promover a aplicação das normas nos estritos limites de seu conteúdo, uma vez que as leis ou atos normativos presumem-se constitucionais ou legais.*

*Estendeu o decidido às exigências reflexas.*

*Às fls. 1.145/1.195 se vê o recurso voluntário, por meio do qual a autuada argumenta, em síntese:*

- que, de modo geral, pode-se afirmar que toda a controvérsia gira em torno da data do término do empreendimento imobiliário 'Edifício Monumental', que, dogmaticamente, a fiscalização pretende ter como configurado em 03.04.95, quando foi expedido o 'HABITE-SE' pela prefeitura municipal;*
- que em sua defesa a Recorrente demonstrou a improcedência da exigência, argumentando que a conclusão da fiscalização tem por base a simples presunção de que a construção do empreendimento foi terminada em 03.04.95, contrariando a verdade material;*
- que é irrecusável que a exigência fiscal assenta-se unicamente em indícios e presunções;*
- que a fiscalização colacionou publicações e outros documentos referentes à inauguração do 'Edifício Monumental' antes da conclusão de sua construção, observando que a Recorrente não foi intimada a se manifestar sobre tais documentos;*
- que a 'inauguração' na qual se baseia o Fisco, que não se traduz necessariamente em conclusão da construção, teve por objetivos: a) entregar aos promitentes compradores as unidades já prontas, transferindo para eles as despesas condominiais, além de evitar*

---

*multas por mora na satisfação da respectiva obrigação; b) favorecer a venda das unidades ainda não comercializadas;*

*- que a decisão recorrida afirmou que 'após a data do habite-se se verificam lançamentos referentes à ampliação das obras do empreendimento', afirmação que a Recorrente refuta veementemente, aduzindo que tal fato não foi objeto do libelo, constituindo assim inovação da lide e dando causa à nulidade da decisão;*

*- que não se tratou de ampliação, porque ao custo de R\$ 5.570.544,49, como quer a fiscalização, o empreendimento não poderia estar concluído em 03.04.95, pois isto representaria o custo de RS 229,44 por metro quadrado de área construída, enquanto naquele período o valor do custo de construção comercial para São Luis era de RS 348,98, segundo as pesquisas da 'Revista Construção Norte/Nordeste';*

*- que, de acordo com o Decreto-Lei nº 486/69, há força probatória na escrituração dos livros comerciais, se mantidos com observância das formalidades legais. Cita doutrina*

*Neste ponto, passa a discorrer, em longo arrazoado, sobre o princípio da verdade material, com citação de doutrina.*

*Retoma a contestação direta da exigência, afirmando:*

*- que, acerca especificamente do suposto 'excesso de custo orçado' e da sua indevida apropriação ao custo do empreendimento, após 03.04.95, consultou respeitados tributaristas, que emitiram parecer;*

*- comprovando que a obra efetivamente terminou;*

*- que não tem consistência jurídica à exigência fiscal a título de glosa de compensação de prejuízos fiscais inexistentes e de compensação acima de 30% do lucro real, e que não é verdade que a Recorrente, em sua impugnação, não infirmou o lançamento na parte da inexistência de prejuízos fiscais;*

*- que, na realidade, a Recorrente impugnou a tese fiscal de que não houve continuidade da obra após 03.04.95 e, como durante a obra o prejuízo aferido é todo originário da apuração do custo orçado, então durante a obra é óbvio que houve sim prejuízo, só que foi abatido dos custos;*

*- que, portanto, não há como invocar a regra do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para entender preclusa a matéria;*

*- que não concorda com a conclusão de que a decisão de primeira instância não poderia deixar de aplicar norma que viola preceito constitucional; cita jurisprudência.*

*- que é inconstitucional a limitação à compensação de prejuízos fiscais.*

*Requer, ao final, que:*

*a) seja anulado o v. acórdão que julgou procedente o Auto, em face dos vícios de cerceamento de defesa tais como indeferimento da perícia, falta de audiência da*

---

*autuada para se manifestar sobre documentos juntados ao processo pela fiscalização após a defesa e inovação do feito;*

*b) ou, caso tal pedido preliminar não seja atendido, seja reformada a doutra decisão recorrida para julgar improcedente o lançamento.*

*Às fls. 1.204/1.206, relação de bens e direitos para arrolamento, em substituição ao depósito recursal.*

*É o relatório.*

Em seu voto, com muita propriedade, o nobre Conselheiro recomendou a realização de nova diligência visando "evitar dupla incidência de Impostos e Contribuições sobre a mesma base de cálculo e em face de possível ocorrência de postergação quanto ao período de competência.

Para tanto, formulou os seguintes quesitos que entendeu essenciais para elucidação da lide:

*a) saber qual foi o tratamento contábil e fiscal dado nos anos-calendário de 1996 e 1997, para a diferença entre o custo orçado e custo efetivo que foi excluído do lucro líquido para a determinação do lucro real, no ano calendário de 1995;*

*b) confrontar os valores escriturados no LALUR, da diferença apontada, como os valores constantes da declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário de 1995;*

*c) saber se houve inexatidão quanto ao período de competência ou postergação de pagamento de imposto;*

Em resposta à diligência recomendada, foi elaborado pelo Setor de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em São Luis, em atendimento Resolução nº 101-02.387, relatório que responde às questões formuladas, nos termos a seguir resumidos:

#### *Questão A*

*(...) a diferença entre o Custo Orçado e Custo Efetivo, apurado em 1995, consta de duas parcelas distintas: uma, acumulado até abril/95, que redundou num valor de Excesso de Custo Orçado sobre Custo Efetivo no valor de R\$ 1.978.225,98; e a outra, entre maio/95 a dezembro/95, que atingiu o valor de R\$ 2.084.899,08 (...). Vê-se, portanto, que as duas parcelas de EXCESSO de Custos Orçados sobre os Custos Efetivos, apurados pelo Fisco no Ano-Calendário de 1995, totalizaram o valor de R\$ 4.063.125,06 (...).*

*O tratamento contábil e fiscal dado a esse EXCESSO nos Anos-Calendário de 1996 e 1997 foi o de distribuí-los indevidamente na apuração dos resultados nesses dois Anos-Calendário, ou seja, foi o motivo determinante dos sucessivos prejuízos apurados a partir da então, como mais adiante se comenta de forma mais específica e se demonstra mais*

---

*uma vez, através de reprodução histórica dos resultados negativos em tão apurados (prejuízos reiterados).*

*(...) não poderia a empresa continuar a usufruir de tal benefício, vez que a legislação não permite, após a conclusão do empreendimento onde foi utilizado tal modalidade e custeamento, a continuidade de alocação de Custos Orçados. A partir do término do respectivo empreendimento, a empresa deverá voltar ao sistema tradicional de alocação dos Custos Efetivos, a não ser que venha a iniciar novo empreendimento em que deseje e possa utilizar-se da faculdade prevista na IN-SRF nº 84/79 e normas correlatas. (...)*

E, ainda, a fiscalização argumentou no sentido de que a empresa passou a utilizar indevidamente a fórmula de agregar valores de Custos Orçados e logo em seguida corrigir tais Custos, fazendo erigir uma ‘montanha de custos incorridos’ estimados, inexistentes, que teve como consequência a geração de prejuízos sistemáticos, como reiteradamente comentado e demonstrado.

*(...) Questão B*

*A empresa não efetuou nenhum ajuste, nem na sua escrituração comercial, nem na fiscal, mormente no LALUR, que ensejasse a retificação dos erros apurados na Auditoria Fiscal, e que tivesse como consequência o oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, no que tange as diferenças então detectadas. É de ser enfatizado, por oportuno, que qualquer alteração que a empresa tente fazer — seja na escrituração comercial/fiscal, ou no informe à SRF — tais elementos devem ser apreciados à luz dos fatos discutidos no âmbito da Auditoria Fiscal encetada a época, pois ao ser iniciado o procedimento fiscal, a empresa perde a espontaneidade para prática de atos que visem alterar aquela situação posta naquele momento, perfeitamente delimitada no tempo e circunscritas as espécies tributárias sub exame. (...) Arrematando, pois, a resposta a Questão b, vê-se de forma cristalina que a empresa não procedeu a qualquer alteração a sua escrituração contábil/fiscal, para retificação das irregularidades detectadas, como tantas vezes já se comentou nesta peça relatorial.*

*(...) Questão C*

*No caso presente, com a devida vênia, não há que se falar em inobservância quanto ao regime de escrituração, pois que se trata de um caso especial de escrituração de custos e de receitas, para fins de apuração de resultado — utilização do Custo Orçado — que torna desinteressante para a empresa utilizar de procedimentos quanto à inexatidão dos fatos quanto a período de competência ou de postergação de imposto.*

*(...) Não há que se falar, portanto, no caso vertente, em Diferimento de Lucro e/ou Postergação do Imposto, pois, para que isto se revele, é necessário que o tributo diminuído em um período seja evidenciado em momento seguinte, para ser adicionado ao devido, ocorrendo, portanto, apenas mudança no momento da apuração. No caso em tela isso não poderia ocorrer materialmente, pois a empresa não só evitava a ocorrência de base positiva no primeiro momento, ao tempo em que também evitava o surgimento de base positiva em um segundo momento, num carrossel de resultados negativos que se*

---

*sucediam sistematicamente. Isso, principalmente, porque utilizava indevidamente Custos Orçados, após o término da obra em comento, quando não poderia mais fazê-lo, como ficou repetidamente demonstrado em linhas anteriores (...).*

Instada a se manifestar, a Recorrente preliminarmente alega que a diligência ultimada foge de suas finalidades por supostamente apresentar conteúdo de libelo acusatório e, no mérito, repisa suas razões de recorrer, pleiteando sua desconsideração e a improcedência do lançamento combatido.

Após diligência retornaram os Autos a este Conselho, oportunidade em que os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, resolveram, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em nova diligência, nos termos do voto que segue:

*Não há dúvidas quanto à tempestividade e o preenchimento das condições de admissibilidade, já tendo sido admitido e conhecido o Recurso Voluntário.*

*Conforme se depreende de todo trâmite processual, a princípio, a matéria discutida tem como ponto central o real momento de conclusão das obras relativas ao empreendimento imobiliário "Edifício Monumental" e as conseqüências advindas para a apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e outros tributos.*

*Todavia, vale repetir, visando "evitar dupla incidência de Impostos e Contribuições sobre a mesma base de cálculo e em face de possível ocorrência de postergação quanto ao período de competência", o nobre Conselheiro Celso Alves Feitosa em sessão realizada em 29 de janeiro de 2003, requereu a realização de nova diligência solicitando fossem esclarecidos os questionamentos então formulados, acima transcritos.*

*Com relação ao tratamento contábil e fiscal dado nos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997 referentes às diferenças entre os custos orçados e efetivos do empreendimento, objeto do primeiro quesito o qual pode ter gerado a postergação do pagamento de imposto, o relatório de diligência não foi claro, dificultando à análise deste colegiado!*

*Na verdade, o diligente foge ao objetivo central do quesito, certamente de extrema importância para a boa apreciação do caso concreto, **de modo a ser pontualmente esclarecido** se houve inexatidão quanto ao período de competência ou postergação de pagamento do imposto.*

*a) Quais foram os valores dos custos orçados e efetivos do empreendimento nos anos calendários de 1995, 1996, 1997 e se houve a ocorrência de custos efetivos nos anos calendários subseqüentes (1998, 1999 e 2000)?*

*b) Quais foram os efeitos dos custos orçados e efetivos do empreendimento na apuração do Lucro Real dos referidos anos calendários e se houve inexatidão quanto ao reconhecimento dos custos pelo período de competência, havendo assim a postergação da apuração e pagamento dos impostos?*

---

*Ao final, deverá ser lavrado termo consubstanciado dos trabalhos de diligência, cientificando-se o contribuinte para se desejar manifestar-se no prazo de 30 dias.*

*É como voto.*

A diligência solicitada foi realizada e, em resposta ao **item 1 do questionamento formulado por este Conselho**, temos as conclusões que seguem:

- a) Em 04/1995, data esta considerada pelo fiscal como sendo a data da conclusão do empreendimento, verificou-se os seguintes custos: “**CUSTO ACUMULADO ORÇADO, valor R\$ 7.548.770,47; CUSTO ACUMULADO EFETIVO, valor R\$ 5.570.544,49; CUSTO REALIZADO ACUMULADO (unidades vendidas), valor R\$ 4.228.562,92.**
- b) Observou-se, ainda, que: “*nos anos de 1998, 1999 e 2000 não ocorreram lançamentos a custos efetivos*”.
- c) Portanto, neste ponto, a fiscalização concluiu que:

*(...) ao término do empreendimento o "Custo Realizado (Und.Vendidas) Acumulado" é inferior ao "Custo Acumulado efetivo" em R\$ 1.341.981,57, este é o saldo que falta para o custo efetivo do empreendimento ser atingido. De modo que até este valor, considerar-se-á ser possível apropriar novos custos aos imóveis vendidos. Quando o valor for superado, será considerado excesso de custo (...)*

Ademais, em resposta ao **item 2 do mesmo questionamento**, temos que:

*(...) no cotejo entre os valores apresentados pela fiscalização originária e os valores apresentados nesta diligência que há uma divergência nos meses 05/1995, 06/1995, 07/1995, 08/1995 e 09/1995. O motivo para a divergência esta relacionado à glosa dos custos orçados. Na fiscalização a glosa começou no mês seguinte ao término da obra, conforme campo 'excesso de custo – Fiscalização', enquanto que esta diligência considerou, antes de iniciar a glosa, o saldo de custos a ser apropriado de R\$ 1.341.981,57(...), este saldo equivale a diferença entre custo total do empreendimento e custo das unidades vendidas, de modo que este saldo de custo será amortizado pelo "excesso de custo orçado" até ser zerado, esta amortização deu-se nos meses de maio a setembro de 1995. (...)*

*Deste modo, independentemente de a empresa continuar a utilizar-se dos custos orçados com o intuito de diminuir o lucro bruto e conseqüentemente os tributos a pagar, em detrimento da legislação tributária, não procedemos à glosa com intuito de evitar a dupla incidência de tributo nos meses de maio a setembro de 1995, visto que ainda existe custo a ser absorvidos pelas unidades vendidas.*

---

*Ao considerar apenas os custos orçados sem levar em conta os valores apropriados aos custos das unidades após o término do empreendimento os valores apurados na constituição do lançamento tributário apresentaram algumas distorções. (...)*

Foi apurado, portanto, que houve “*divergência nos valores tributáveis de maio a setembro de 1995, (...)*”, restando evidente que “*houve redução indevida do lucro real no período em que a empresa utilizou indevidamente valores de “custo orçado”, quando não mais poderia fazê-lo.*”

Nesse passo, a empresa Recorrente, diante do novo relatório de diligência e inconformada com as conclusões alcançadas, apresentou contra razões, com as seguintes argumentações preliminares:

- que o relatório é nulo em razão de desvio de finalidade, caracterizado pelo servidor (diligente) ao emitir juízo pessoal de valor em relação aos argumentos e à matéria da defesa;

- que, no caso em tela, foram verificadas “informações fiscais”, previstas no artigo 19 do Decreto 70.235/72, as quais foram revogadas pela Lei nº. 8745/93. Afirmou, ainda, que as mencionadas “informações fiscais” foram mascaradas pelos dois relatórios de diligência acostados aos autos, de forma a trazer ao processo o juízo tendencioso de auditores fiscais;

- que, considerado válido o reexame dos elementos utilizados no lançamento à vista das provas produzidas pela empresa Recorrente e de outras pesquisas realizadas, não seja permitida admissão de envolvimento com o mérito da causa com apresentação de juízo pessoal de valor do agente da Receita Federal, que quase nada de útil acrescentou ao deslinde do caso.

No mérito, argumenta que o ponto central da discussão está na determinação da data de conclusão da obra, já que se esta não ocorreu em 04/1995, não há que se falar em infração, tornando-se indevida a cobrança do crédito tributário lançado. Reafirmou, ainda, todos os pontos abordados ao longo da contestação do lançamento.

Por fim, requereu a declaração da nulidade de ambos os relatórios de diligência em face do desvio de finalidade e dos demais vícios que violam o princípio do devido processo legal, bem como o reconhecimento da verdade material do caso que denota não ter ocorrido infração à legislação tributária, já que os custos apropriados correspondem ao período real de duração das obras até o término do empreendimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator

Por ser tempestivo admito o Recurso Voluntário e dele tomo conhecimento nos seguintes termos.

Trata-se de procedimento fiscal instaurado com a finalidade de apurar possíveis débitos de IRPJ, CSLL e PIS Repique decorrentes da não tributação de valores incorridos em razão do aproveitamento do benefício fiscal (custo orçado) previsto na Instrução Normativa SRF de nº. 84/79.

Do procedimento fiscal instaurado, constatou-se que o valor referente ao excesso de custo orçado apurado ao término do empreendimento, que para a fiscalização ocorreu em 03/04/1995, não foi oferecido à tributação, bem como que houve inclusão indevida de custo orçado após o término do empreendimento.

A empresa Contribuinte, por meio de Recurso Voluntário, argumentou no sentido de que os valores apurados pela fiscalização são improcedentes, pois foram baseados em simples presunções, contrariando a verdade material e, afirma que a conclusão da obra não se deu na data da expedição do ‘habite-se’, mas sim em momento posterior.

Tem-se do narrado que o cerne da questão está na determinação da data em que se deu a conclusão do empreendimento.

Da análise dos autos, verifica-se que o ‘habite-se’ do empreendimento em questão foi expedido em 03 de abril de 1995.

Não há dúvida de que o ‘habite-se’ é documento que pode determinar a data de conclusão da obra para efeito das disposições da Instrução Normativa SRF nº 084/79, constituindo-se em prova material, pois é um documento oficial, expedido pelas Prefeituras Municipais, autorizando o uso do empreendimento à finalidade para a qual foi planejado.

Ocorre que, este representa forte indício de conclusão do empreendimento, porém não suficiente para, por si só, atestar a conclusão de um empreendimento e isto porque há possibilidade de expedição do ‘habite-se’ para empreendimento que ainda necessitem de continuidade de obras específicas.

Assim, para concluirmos o momento do encerramento da obra, além do ‘habite-se’ é necessário analisar o conjunto probatório acostado nos presentes autos.

---

Da análise dos autos, encontramos o seguinte conjunto probatório:

(1) Em 03 de abril de 1995 foi expedido o HABITE-SE, que tomou o nº 0063, como consta do próprio documento e das correspondências encaminhadas Receita Federal (fls.70 e 812 a 814);

(2) em 11 de maio de 1995, foi comunicado pela empresa ao Cartório de Registro de Imóveis a conclusão do prédio ao mesmo tempo em que solicitava a averbação da construção das unidades autônomas, na forma da Lei nº 4591/64 ( Lei dos Condomínios e Incorporações ). Todas as averbações possuem a data de 11 de maio de 1995, conforme documentos encaminhados pelo Cartório ( fls. 978 a l. 033);

(3) em 13 de junho de 1995, foi realizada a 1ª (primeira) Assembléia Geral de condôminos para instituição da Administração do " Condomínio do Edifício Monumental" como já estava previsto na Cláusula 22a da Convenção (fls.1.033);

(4) em 04.04.95 o Condomínio, procedeu ao seu cadastramento junto ao CNPJ, antigo CGC, junto ao Ministério da Fazenda, conforme extrato eletrônico desse sistema ora juntado (fls. 859);

(5) em 02 de maio de 1995, procedeu então o Condomínio aos primeiros registros de empregados, que foram em número de 6(seis); e, no mês de julho seguinte, registrou mais 4(quatro), conforme fotocópias de Fichas de Registro de Empregados ora anexadas ( 862 a 871);

(6) em 17 de janeiro de 1995, foi feita a primeira Ligação de energia elétrica, junto A. Companhia de Energia Elétrica do Maranhão - CEMAR, para o próprio Condomínio do Edifício Monumental, que recebeu o nº de Matrícula 9901309 - 5, no sistema de Cadastro, cuja folha de extrato de "Cadastro de Consumidores" ora juntamos, anexando-a ao correspondente Pedido de Ligação de nº 77401. Em seguida, principalmente no mês de abril/95 e meses imediatamente seguintes, foram feitas as primeiras ligações para as unidades autônomas, conforme documentos ora anexados e já referidos em tópico anterior ( fls. 821 e 822);

(7) em 11 de maio de 1995, foi concedido o CND do INSS, e encaminhado ao Registro de Imóveis pela empresa, como pré-requisito para fins de averbação(fl.1.014).

Portanto, todos os eventos trazidos aos autos pela fiscalização e acima relacionados se entrelaçam de forma lógica e seqüenciada, apontando de forma indubitosa, a data de 03 de abril de 1995 como sendo demarcatória do término da construção do Edifício Monumental,

---

ratificando, ainda, que a conclusão do empreendimento se deu na data da expedição do ‘habite-se’.

Entretanto, a empresa Recorrente defende a posição de que o empreendimento foi concluído em dezembro de 1997, razão pela qual a expedição do ‘habite-se’, no presente caso, não coincide com a data efetiva do término de obra.

Afirma, ainda, que a conclusão da fiscalização está baseada em meras presunções, contrariando a verdade material e ressalta que a contabilidade registra, no período de maio de 1995 a dezembro de 1996, a aplicação de R\$1.903.459,01 (hum milhão, novecentos e três mil e quatrocentos e cinquenta e nove reais e um centavo) em materiais e serviços para a execução de obras de construção do Edifício Monumental e que estes gastos caracterizam a continuidade da obra e, portanto, a ocorrência de custos orçados após a data de 03 de abril de 1995.

No entanto, a Recorrente não comprova o que argüi na tentativa de demonstrar que o término da obra se deu apenas em dezembro de 1997.

Em verdade, tem-se da fiscalização realizada que não houve sequer despesas com mão de obra em data posterior a abril de 1995. Da contabilidade verificada, constatou-se que após abril de 1995, houve lançamentos a débito apenas na conta— MATERIAL APLICADO, com lançamentos até dezembro de 2006, ou seja, se a obra não acabou em abril de 1995, como quer fazer crer a autuada, na contabilidade deveriam existir lançamentos relativos à mão-de-obra, seja ela própria (conta SALÁRIOS E ORDENADOS) ou terceirizada (conta SERVIÇO DE TERCEIROS), o que não ocorre.

Ora, se a obra foi concluída apenas em dezembro de 1997, seria imprescindível a existência de despesas com contratação mão de obra para execução da obra, pois é item fundamental em qualquer construção civil.

Diante de todo o exposto e do conjunto probatório acostado aos autos, temos que a conclusão alcançada a partir do procedimento fiscal é acertada e corresponde à verdade dos fatos ao afirmar que a conclusão do empreendimento se deu em 03 de abril de 1995.

**Portanto, a conclusão alcançada na fiscalização inicial foi acertada, pois atende ao disposto na Instrução Normativa SRF 84/79, que exige que na data da conclusão da obra deve ser apurada a diferença entre o valor do custo orçado acumulado e o valor do custo efetivo acumulado e, em sendo o valor do custo orçado superior ao do custo efetivo, a diferença deverá ser oferecida à tributação.**

Nesse sentido dispõe os itens 18.1 e 18.3 da IN 74/89:

---

*18.1 – Para fins tributários, o contribuinte deverá determinar a relação percentual existente entre a insuficiência de custo (subitem 15.3) e o total do orçamento, incluídos neste os respectivos acréscimos.*

*18.3 – A insuficiência de custo realizado, superior a 15% do total do orçamento será objeto de um dos tratamentos constantes das divisões do presente subitem, prescritos em função da época ou épocas do reconhecimento do lucro bruto e da data da conclusão do empreendimento.*

Outrossim, apesar de inuvidosa a data do término do empreendimento, no decorrer do presente processo administrativo, especificamente, a partir da última diligência fiscal realizada, surgiu nova questão acerca do tratamento contábil a ser dado ao custo efetivo acumulado ao final da obra, ou seja, em relação à apropriação do custo efetivo após o término da obra, em razão da existência de unidades ainda não vendidas, pois a conclusão no relatório de diligência se deu nos seguintes termos:

*(...) em abril de 1995, ao término do empreendimento, extraem-se os seguintes custos: ‘Custo Acumulado Orçado’ o valor de R\$ 7.548.770,47; ‘Custo Acumulado efetivo’ de R\$ 5.570.544,49; ‘Custo Realizado (Und.Vendidas) Acumulado’ o valor de R\$ 4.228.562,92. A tabela vai até 12/1997, nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000 não existem lançamentos relativos a custos efetivos. (...)*

E, ainda:

*Se ao término do empreendimento o ‘Custo Realizado (Und.Vendidas) Acumulado’ é inferior ao ‘Custo Acumulado efetivo’ em R\$ 1.341.981,57, este é o saldo que falta para o custo efetivo do empreendimento ser atingido. De modo que até este valor, considerar-se-á ser possível apropriar novos custos aos imóveis vendidos. Quando o valor for superado, será considerado excesso de custo (...)*

Ademais, consignou:

*(...) pode ser verificado no cotejo entre os valores apresentados pela fiscalização originária e os valores apresentados pela nesta diligência que há uma divergência nos meses 05/1995, 06/1995, 07/1995, 08/1995 e 09/1995. O motivo para divergência esta relacionado à glosa dos custos orçados. Na fiscalização a glosa começou no mês seguinte ao término da obra, enquanto que esta diligência considerou, antes de iniciar a glosa, o saldo de custos a ser apropriado de R\$ 1.341.981,57 (...), este saldo equivale a diferença entre custo total do empreendimento e custo das unidades vendidas, de modo que este saldo de custo será amortizado pelo "**excesso de custo orçado**" até ser zerado, (...).*

Por todo o exposto e da análise do presente processo administrativo, extrai-se que o resultado da última diligência foi acertado ao verificar a existência de diferença do custo efetivamente aproveitado até a data do término do empreendimento em relação ao custo efetivo

---

total da obra, constatando, portanto, a existência de saldo remanescente de custo efetivo a ser aproveitado após a conclusão da obra.

A fiscalização considerou que o valor do custo acumulado realizado (unidade vendida), na data da conclusão da obra (04/1995), era inferior ao custo total do empreendimento, razão pela qual remanescia suposto valor a ser amortizado do montante do excesso de custo orçado referente aos meses de maio a dezembro de 1995, em razão das unidades a serem vendidas após a conclusão do empreendimento.

No entanto, ao recalcular o excesso de custo orçado, a fiscalização equivocou-se ao determinar a alocação do saldo remanescente de custo efetivo a ser aproveitado nos meses subsequentes ao término da obra até ser zerado.

Portanto, a conclusão da última diligência não merece prosperar em relação à alocação do saldo remanescente de custo efetivo, devendo permanecer o valor do débito lançado em razão do auto de infração fundamentado pela fiscalização inicial, pois se resta saldo de custo a ser considerado no reconhecimento e apuração do lucro bruto, este deveria ocorrer de maneira proporcional, ou seja, conforme efetivação da venda dos imóveis e não nos meses subsequentes à conclusão até seu esgotamento, sem qualquer fundamentação.

E para ratificar o entendimento defendido cumpre mencionar o item 11.1 da Instrução Normativa 84/79 que dispõe:

*Na venda a vista de unidade concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação*

E, ainda, o item 10.1:

*Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda, que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva que estiver sujeita a venda*

Portanto, não merece prosperar o resultado trazido pela mencionada fiscalização, pois amortizou suposto saldo de custo efetivo sem obediência a determinação legal. Em verdade, assim como na fiscalização inicial, a última diligência fiscalizatória equivocou-se ao alocar o custo acumulado efetivo remanescente em razão das unidades ainda não vendidas na data do término da obra.

---

No entanto, mesmo que se pretendesse fazê-lo conforme orienta a Instrução Normativa, não há elementos nos autos que permitam a verificação do momento em que foi efetivada a venda dos imóveis remanescente após a conclusão do empreendimento.

E, torna-se fundamental esclarecer que a contribuinte, ora Recorrente, não impugnou a questão trazida pela fiscalização em Impugnação, nem em Recurso Voluntário ou sequer nas manifestações acerca das três diligências realizadas no decurso do processo administrativo. Tanto em sede de Impugnação, como no Recurso Voluntário, esta argumenta apenas questões relacionadas à data do término do empreendimento.

Por fim, em relação ao argumento trazido pela Recorrente acerca da inconstitucionalidade da limitação da compensação do prejuízo fiscal em 30% (trinta por cento), esclareço que **este Conselho não é competente para manifestar-se sobre matéria de inconstitucionalidade de lei, conforme súmula nº 2 do CARF que dispõe: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária”.**

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR