

4 - RECEITA DE VENDAS

4.1 - EFETIVAÇÃO OU REALIZAÇÃO

A venda de unidades imobiliárias considera-se efetivada ou realizada 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 a que estiver sujeita essa venda.

Considera-se condição suspensiva aquela que subordine a aquisição do direito à verificação ou ocorrência do fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite esse eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem negociado.

No caso da venda sujeita a condição suspensiva, as quantias recebidas pelo contribuinte, a qualquer título, na fase que anteceder ao implemento da condição, poderão ser contabilizadas em conta de antecipação de clientes, classificável no passivo circulante.

Uma vez implementada a condição suspensiva convencionada, as quantias antecipadas pelo comprador do imóvel serão convertidas em receita do período-base da efetivação da venda, com o conseqüente reconhecimento do lucro bruto a elas correspondente.

Será computado no resultado do período-base em que ocorrer a resolução do contrato, ou o distrato da venda, o valor da diferença entre a quantia restituída ao comprador e os custos do imóvel apropriados ao resultado de cada período-base anterior.

4.2 - TRIBUTAÇÃO

4.2.1 - VENDA À VISTA DE UNIDADE CONCLUÍDA

O lucro bruto será apurado e reconhecido no resultado do período-base, na data em que se efetivar a transação. O lançamento contábil é bastante simples, uma vez que o custo já está totalmente incorrido devido ao fato da unidade estar concluída e o valor foi efetivamente recebido.

Exemplo

| | |
|-----------------|---------------|
| Venda: | R\$ 75.000,00 |
| Custo Incorrido | R\$ 50.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Caixa/Bancos conta Movimento

| | |
|--|---------------|
| C - Receita de Venda de Imóveis (Conta de Resultado) | R\$ 75.000,00 |
|--|---------------|

b) Pelo registro do custo

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|---------------|
| C - Estoque de Imóveis para Venda Empreendimento XYZ | R\$ 50.000,00 |
|---|---------------|

4.2.2 - VENDA À VISTA DE UNIDADE NÃO CONCLUÍDA SEM UTILIZAÇÃO DO CUSTO ORÇADO

Quando o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância das normas a seguir descritas:

a) Inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, até o dia da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados até a data mencionada;

b) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do período de apuração, na data em que se efetivar a venda;

c) os custo respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados após a data do reconhecimento do lucro bruto, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:

I - A parte apurada entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer será computada no resultado como custo adicional de venda;

II - a parte apurada em período-base posterior ao mencionado acima, será computada no resultado desse período-base como custo de período anterior, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

NOTA

A separação determinada acima, pelo legislador, na prática é inócua, pois, de qualquer forma o valor é lançado em conta de resultado, como custo do imóvel vendido. Nos exemplos que a seguir serão demonstrados, usaremos apenas o nome de Custo dos Imóveis Vendidos.

d) as atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida terão o mesmo tratamento previsto nas alíneas I e II da letra "c" acima;

Exemplo

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Caixa/Bancos Cta. Movimento

| | |
|---------------------------------|----------------|
| C - Receita de Venda de Imóveis | R\$ 100.000,00 |
|---------------------------------|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|--------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 5.000,00 |
|---|--------------|

4.2.3 - VENDA A VISTA DE UNIDADE NÃO CONCLUÍDA COM UTILIZAÇÃO DO CUSTO ORÇADO

Quando o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações no valor do orçamento serão feitos com observância das normas constantes a seguir:

a) Inicialmente, será apurado custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional (rateio), por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou;

b) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na letra "a" acima, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida computado integralmente no resultado do período-base, na data em que se efetivar a venda;

c) os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:

I - quando ocorridos entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;

II - Quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado, e serão computados no resultado desse período-base como custo de períodos-base anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto de vendas desse período-base posterior.

NOTA

A separação determinada acima, pelo legislador, na prática é inócua, pois, de qualquer forma o valor é lançado em conta de resultado, como custo do imóvel vendido. Nos exemplos que a seguir serão demonstrados, usaremos apenas o nome de Custo dos Imóveis Vendidos.

Exemplo

| | |
|--|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado total, da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Caixa/Bancos Cta.Movimento

| | |
|---------------------------------|----------------|
| C - Receita de Venda de Imóveis | R\$ 100.000,00 |
|---------------------------------|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo dos Imóveis vendidos

| | |
|---|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo) Empreend. XYZ | R\$ 70.000,00 |
|---|---------------|

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

| | |
|--|---------------|
| D - Custo dos Imóveis Vendidos (Cta.Resultado) | R\$ 85.000,00 |
|--|---------------|

| | |
|--|---------------|
| C - Obras em Andamento (At.Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|--|---------------|

| | |
|--------------------------------------|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) | R\$ 70.000,00 |
|--------------------------------------|---------------|

d) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Orçado Efetivamente Realizado (P.Circul. ou PELP)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ

RS 5.000,00

NOTA

A conta Custo Orçado Efetivamente Realizado, é redutora da conta Custo Orçado. Poderíamos, também, ao invés de abriremos a conta de Custo Orçado Efetivamente Realizado, efetuarmos os lançamentos a débito da própria conta de Custo Orçado. É apenas uma questão de critério.

4.2.4 - VENDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO DE UNIDADE CONCLUÍDA

I) Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento total **CONTRATADO PARA O CURSO DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA**, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do período-base, na data em que se efetivar a transação.

Exemplo

Venda: RS 75.000,00
Custo Incorrido: RS 50.000,00

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

C - Receita de Venda de Imóveis (Conta de Resultado) .RS 75.000,00

b) Pelo registro do custo

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Estoque de Imóveis para Venda. RS 50.000,00
Empreendimento XYZ

II) Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para **DEPOIS DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA**, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita da venda efetivamente recebida(a tributação poderá ser diferida), observadas as normas descritas a seguir:

a) O lucro bruto será controlado mediante utilização de conta ou contas do grupo de resultado de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo do imóvel;

b) por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita exclusiva da venda e, até o final de cada período-base, será transferida, para o resultado, parte do lucro bruto proporcional à referida receita nele recebida.

Exemplo

Venda: RS 100.000,00
Custo Incorrido: RS 85.000,00
Prestação Recebida: RS 1.000,00

a) Pelo registro da venda

D - Cliente (At.Circulante)

C - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros) RS 100.000,00

b) Pelo registro do custo

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Estoque de Imóveis para Venda RS 85.000,00
Empreendimento XYZ

c) Pelo registro do recebimento da prestação

D - Caixa/Bancos (At. Circulante)

C - Cliente (At.Circulante) R\$ 1.000,00

d) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

d.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) R\$ 1.000,00

NOTA

O valor a ser levado a resultado, é o efetivamente recebido, mesmo que haja correção monetária imbutida no valor.

d.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido | R\$ 85.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 85% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto é de 15% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 85% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 85% |
| Custo a contabilizar | R\$ 850,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 150,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 850,00

NOTA

Como pode ser observado, na situação apresentada a tributação se dá por regime de caixa, tanto para imposto de renda, quanto para a contribuição social sobre o lucro. Cabe acrescentar que o mesmo tratamento aplica-se à incidência do PIS e da COFINS.

Note que o fator determinante da possibilidade, ou não, de diferir a tributação, é o prazo de vencimento. Se houverem parcelas vincendas após o ano-calendário da venda, poderá ser utilizado o critério de diferimento. Ao contrário, se as parcelas vencerem integralmente, segundo constar do contrato, até 31 de dezembro do próprio ano da venda, não poderá haver diferimento. Saliente-se que deve ser levado em consideração, sempre o ano-calendário, mesmo que a apuração do lucro real seja trimestral.

4.2.5 - VENDA A PRAZO OU À PRESTAÇÃO DE UNIDADE NÃO CONCLUÍDA COM VENCIMENTO TOTAL CONTRATADO PARA O CURSO DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA

I) No caso da venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para **O CURSO DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA**, quando o contribuinte **NÃO SE INTERESSAR** pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância do estabelecido a seguir:

a) Inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, até o dia da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional (rateio), por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados até a data mencionada;

b) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do período-base, na data em que se efetivar a venda;

c) os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados após a data do reconhecimento do lucro bruto, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, e terão o seguinte tratamento:

I - a parte apurada entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer será computada no resultado do período como custo adicional de venda;

II - a parte apurada em período-base posterior ao mencionado acima, será computada no resultado desse período-base como custo de exercício anterior, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

NOTA

A separação determinada acima, pelo legislador, na prática é inócua, pois, de qualquer forma o valor é lançado em conta de resultado, como custo do imóvel vendido. Nos exemplos que a seguir serão demonstrados, usaremos apenas o nome de Custo dos Imóveis Vendidos.

d) as atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida terão o mesmo tratamento previsto nas alíneas I e II da letra "c" acima;

Exemplo

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da venda: | R\$ 15.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda: | R\$ 5.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---------------------------------|----------------|
| C - Receita de Venda de Imóveis | R\$ 100.000,00 |
|---------------------------------|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|--------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 5.000,00 |
|---|--------------|

II) No caso de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para o **CURSO DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA**, quando o contribuinte **OPTAR** pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações no valor do orçamento serão feitos com observância do que segue:

a) Inicialmente, será apurado custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou;

b) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na letra "a" acima, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício, na data em que se efetivar a venda;

c) os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:

I - quando ocorridos entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;

II - Quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado, e serão computados no resultado desse período-base como custo de períodos-base anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

NOTA

A separação determinada acima, pelo legislador, na prática é inócua, pois, de qualquer forma o valor é lançado em conta de resultado, como custo do imóvel vendido. Nos exemplos que a seguir serão demonstrados, usaremos apenas o nome de Custo dos Imóveis Vendidos.

Exemplo

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---------------------------------|----------------|
| C - Receita de Venda de Imóveis | R\$ 100.000,00 |
|---------------------------------|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo orçado

| | |
|---|---------------|
| c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar | |
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo dos Imóveis vendidos

| | |
|---|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo) Empreend. XYZ | R\$ 70.000,00 |
|---|---------------|

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

| | |
|--|---------------|
| D - Custo dos Imóveis Vendidos (Cta.Resultado) | R\$ 85.000,00 |
|--|---------------|

| | |
|--|---------------|
| C - Obras em Andamento (At.Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|--|---------------|

| | |
|--------------------------------------|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) | R\$ 70.000,00 |
|--------------------------------------|---------------|

d) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Orçado Efetivamente Realizado (P.Circul. ou PELP)

| | |
|---|--|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) | |
|---|--|

NOTA

A conta Custo Orçado Efetivamente Realizado, é redutora da conta Custo Orçado. Poderíamos, também, ao invés de abrímos a conta de Custo Orçado Efetivamente Realizado, efetuarmos os lançamentos a débito da própria conta de Custo Orçado. É apenas uma questão de critério.

4.2.6 - VENDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO DE UNIDADE NÃO CONCLUÍDA, COM PAGAMENTO CONTRATADO PARA DEPOIS DO ANO-CALENDÁRIO DA VENDA**I) Sem utilização do Custo Orçado**

Nesta hipótese, quando o contribuinte **NÃO SE INTERESSAR PELA INCLUSÃO DO CUSTO ORÇADO** no custo do imóvel vendido, mas, por outro lado, interessar-se pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita recebida, deverá observar as normas dispostas a seguir:

a) quanto às apurações iniciais do custo, do lucro bruto, e da relação entre este e a receita bruta de venda:

1 - será apurado o custo da unidade vendida, até o dia da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados até a data mencionada;

2 - uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na alínea precedente, será determinada a relação entre o lucro bruto até então apurado e a receita bruta de venda;

b) Com referência ao reconhecimento do Lucro Bruto:

1 - o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à venda recebida em cada período-base, mediante utilização de conta ou contas do grupo de resultado de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e os custos pagos, incorridos ou contratados;

2 - as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada período-base, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta de venda.

c) Os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados **ENTRE** o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão transferidos da conta de obras em andamento para conta específica de resultados de exercícios futuros, ou nesta registrados diretamente, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, e ensejarão os seguintes procedimentos:

1 - reajustamento, periódico ou no encerramento do período-base, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período-base de tal modo que o montante do lucro reconhecido no período-base represente o resultado da aplicação, sobre a soma das prestações nele recebidas, da última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta de vendas;

2 - Contabilização em conta de resultado do exercício, como custo de exercícios anteriores, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.

d) Como alternativa ao estabelecido acima, as pessoas jurídicas que optarem pelo LUCRO REAL ANUAL, poderão adotar os seguintes procedimentos:

1 - no final do ano-calendário, o contribuinte aplicará a última relação percentual do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta de venda sobre o total das prestações recebidas até essa data, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;

2 - em seguida, subtrairá, do resultado da operação indicada na alínea precedente, as parcelas do lucro bruto computadas em períodos-base anteriores, encontrando, na diferença apurada, o valor do lucro bruto a ser reconhecido no período-base.

e) Os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados **após** a data em que o cliente houver saldado o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:

1 - a parte apurada entre a data em que o cliente houver saldado o seu débito e o final do período-base em que esse fato tiver acontecido será computada no resultado do período-base como custo adicional de vendas;

2 - a parte apurada em período-base posterior ao mencionado acima, será computada no resultado desse período-base, como custo

de exercícios anteriores, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

f) São válidas, para as atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida, todas as disposições constantes das letras "c", "d" e "e" acima.

NOTA

Na hipótese da pessoa jurídica optar pelo critério de lucro real anual, o reconhecimento do lucro bruto, proporcionalmente à receita da venda recebida poderá, a critério do contribuinte, ser feito até o final do ano-calendário.

Exemplo

| | |
|--|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |
| Prestação (ou entrada) recebida no período-base da venda | R\$ 1.000,00 |
| Prestação recebida após o período-base da venda | R\$ 1.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---|----------------|
| C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 100.000,00 |
|---|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do Recebimento da 1ª prestação (ou entrada)

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

| | |
|------------------------------|--------------|
| C - Clientes (At.Circulante) | R\$ 1.000,00 |
|------------------------------|--------------|

d) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

d.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) | R\$ 1.000,00 |
|---|--------------|

NOTA

O valor a ser levado a resultado, é o efetivamente recebido, mesmo que haja correção monetária imbutida no valor.

d.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido | R\$ 15.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 15% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto é de 85% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 15% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 15% |

| | |
|----------------------|------------|
| Custo a contabilizar | R\$ 150,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 850,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|------------|
| C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 150,00 |
|---|------------|

NOTA

Como pode ser observado, na situação apresentada a tributação se dá por regime de caixa, tanto para imposto de renda, quanto para a contribuição social sobre o lucro. Cabe acrescentar, que o mesmo tratamento aplica-se à incidência do PIS e da COFINS.

Note que o fator determinante da possibilidade, ou não, de diferir a tributação, é o prazo de vencimento. Se houverem parcelas vincendas após o ano-calendário da venda, poderá ser utilizado o critério de diferimento. Ao contrário, se as parcelas vencerem integralmente, segundo constar do contrato, até 31 de dezembro do próprio ano da venda, não poderá haver diferimento. Saliente-se que deve ser levado em consideração, sempre o ano-calendário, mesmo que a apuração do lucro real seja trimestral.

e) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 5.000,00 |
|---|--------------|

f) Pelo registro do Recebimento da 2ª prestação

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

| | |
|------------------------------|--------------|
| C - Clientes (At.Circulante) | R\$ 1.000,00 |
|------------------------------|--------------|

g) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação) em relação à segunda prestação

g.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) | R\$ 1.000,00 |
|---|--------------|

g.2) Cálculo e lançamento do custo

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido Ajustado | R\$ 20.000,00 |

NOTA

O custo ajustado no valor de R\$ 20.000,00, foi obtido considerando-se o custo incorrido que havia na ocasião da venda, no valor de R\$ 15.000,00, somado ao custo incorrido após a venda e até o período-base em questão, no valor de R\$ 5.000,00. No período seguinte pegaremos os R\$ 20.000,00 e somaremos ao custo incorrido neste período seguinte, e assim sucessivamente, até o término da obra. Isto ocorre porque não está sendo usado o custo orçado.

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 20% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto, neste momento, é de 80% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 20% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 20% |
| Custo a contabilizar | R\$ 200,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 800,00 |

h) Ajuste do custo em relação a prestação anterior

No reconhecimento do lucro bruto relativo à primeira parcela recebida, o custo diferido representava 15% da receita diferida, portanto, levamos ao resultado, como custo, o valor de R\$ 150,00. Como o custo mudou para 20%, conforme demonstrado acima, teremos que ajustar o valor levado ao resultado, que já não é mais de R\$ 150,00, mas de R\$ 200,00. Logo temos que fazer um

lançamento complementar de R\$ 50,00. Como você já deve ter percebido, quando há diferimento de tributação sem utilização do custo orçado, a cada novo lançamento de custo, o percentual que ele representa sobre a receita se altera. E, para benefício da empresa, devemos aplicar este novo percentual não só sobre as parcelas recebidas no período base, mas, também, nas prestações recebidas antes, o que vai gerar lançamentos de complementação de custo.

D - Custo do Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

R\$ 50,00

Para melhor entendimento, demonstrar-se-á os razonetes representativos das contas de Receita Diferida e Custo Diferido:

| Receita Diferida | |
|------------------|-----------|
| | 100.000, |
| (1) 1.000,00 | |
| (3) 1.000,00 | |
| | 98.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|------------|
| 15.000,00 | |
| 5.000,00 | 150,00 (2) |
| | 200,00 (4) |
| | 50,00 (5) |
| 19.600,00 | |

| Receita Vendas | |
|----------------|--------------|
| | 1.000,00 (1) |
| | 1.000,00 (3) |

| Custo Imov. Vendidos | |
|----------------------|--|
| (2) 150,00 | |
| (4) 200,00 | |
| (5) 50,00 | |

NOTA

Podemos comprovar matematicamente se os procedimentos acima estão corretos, ou seja, o saldo atual da conta do custo diferido deve representar sobre a receita diferida, o último percentual apurado. Veja que o saldo do custo diferido, R\$ 19.600,00, representa exatos 20% da receita diferida, que é de 98.000,00. Lembrando que o último percentual de custo apurado sobre a receita diferida é de 20%, como pode ser visto acima. Ou se preferir, o lucro bruto diferido é de 80%.

II - Com utilização do Custo Orçado

Nesta hipótese, quando o contribuinte **INTERESSAR-SE PELA INCLUSÃO DO CUSTO ORÇADO** no custo do imóvel vendido, e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita recebida, deverá observar as normas dispostas a seguir:

a) Quanto às apurações do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta de venda:

1 - inicialmente, será apurado o custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou;

2 - uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na alínea precedente, será determinada a relação entre o lucro bruto apurado e a receita bruta de venda.

b) Com referência ao Reconhecimento do Lucro Bruto:

1 - O reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda em cada período-base, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo da unidade, inclusive o orçado;

2 - as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

c) Os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado ocorridas entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão levados a débito de conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, e ensejarão os seguintes procedimentos:

1 - Reajustamento, periódico ou em 31 de dezembro, para quem faz balanço anual, e obrigatoriamente ao final de cada trimestre para quem faz balanço trimestral, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período-base, de tal modo que o montante do lucro reconhecido no período-base represente o resultado da aplicação, sobre a soma das prestações nele recebidas, da última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;

2 - Contabilização em conta de resultado do exercício, como custo de exercícios anteriores, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.

d) Os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado **OCORRIDAS APÓS** a data em que o cliente houver saldado o seu débito sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento terão o seguinte tratamento:

1 - quando ocorridos entre a data em que o cliente houver saldado o seu débito e o final do período-base em que esse fato tiver acontecido, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda se utilizado o critério da IN 23/83, ou como variação monetária passiva se utilizado o critério da IN 67/88;

2 - quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado desse período-base como custo de períodos-bases anteriores, representando, em conseqüência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior, se utilizado o critério da IN nº 23/83, ou como variação monetária passiva, se usado o critério da IN nº 67/88.

NOTA

Veja mais adiante, na parte que trata de venda com cláusula de correção monetária, o tratamento aplicado a cada uma das duas Instruções Normativas mencionadas acima.

e) Na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, o reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida poderá, a critério do contribuinte, ser feito até 31 de dezembro para as pessoas jurídicas que apurarem balanço anual, mas ao final de cada trimestre para as pessoas jurídicas que optarem por balanços trimestrais.

Exemplo

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado Total desta unidade | R\$ 85.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |
| Prestação recebida | R\$ 1.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros)

R\$ 100.000,00

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) ; Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros)

| | |
|--|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circ. ou P. Ex.Longo Prazo) Empreend. XYZ | R\$ 70.000,00 |
|--|---------------|

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

| | |
|---|---------------|
| D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros) | R\$ 85.000,00 |
|---|---------------|

| | |
|--|---------------|
| C - Obras em Andamento (At.Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
| C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) | R\$ 70.000,00 |

d) Pelo registro do Recebimento da 1ª prestação (ou entrada)

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

| | |
|------------------------------|--------------|
| C - Clientes (At.Circulante) | R\$ 1.000,00 |
|------------------------------|--------------|

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) | R\$ 1.000,00 |
|---|--------------|

NOTA

O valor a ser levado a resultado, é o efetivamente recebido, mesmo que haja correção monetária imbutida no valor.

e.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido | R\$ 85.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 85% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto diferido é de 15% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 85% sobre

o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 85% |
| Custo a contabilizar | R\$ 850,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 150,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

| | |
|---|------------|
| C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 850,00 |
|---|------------|

NOTA

Como pode ser observado, na situação apresentada a tributação se dá por regime de caixa, tanto para imposto de renda, quanto para a Contribuição Social Sobre o Lucro. Cabe acrescentar que o mesmo tratamento aplica-se à incidência do PIS e da COFINS.

Note que o fator determinante da possibilidade, ou não, de diferir a tributação, é o prazo de vencimento. Se houverem parcelas vincendas após o ano-calendário da venda, poderá ser utilizado o critério de diferimento. Ao contrário, se as parcelas vencerem integralmente, segundo constar do contrato, até 31 de dezembro do próprio ano da venda, não poderá haver diferimento. Saliente-se que deve ser levado em consideração, sempre o ano-calendário, mesmo que a apuração do lucro real seja trimestral.

f) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 5.000,00 |
|---|--------------|

NOTA

A conta Custo Orçado Efetivamente Realizado, é redutora da conta Custo Orçado. Poderíamos, também, ao invés de abrirmos a conta de Custo Orçado Efetivamente Realizado, efetuarmos os lançamentos a débito da própria conta de Custo Orçado. É apenas uma questão de critério.

5 - VENDA CONTRATADA COM JUROS

a) Na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, ou seja, quando houver diferimento, os juros estipulados no contrato deverão ser apropriados aos resultados dos períodos-base a que competirem.

b) No caso de opção do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto proporcional à receita de venda recebida, a legislação (IN nº 84/79) sugere que os juros debitados ao cliente sejam controlados em conta específica do ativo circulante ou do realizável a longo prazo, em separado da conta própria de controle do débito pertinente à receita exclusiva da venda.

Importante chamarmos atenção para dois pontos relevantes:

1º) mesmo no caso de haver diferimento, ou seja, tributação por regime de caixa, isto não se aplica aos juros os quais deverão ser levados a resultado e tributados pela competência; e

2) cuidado para não confundir juros com correção monetária, a qual tem outro tratamento, como veremos no próximo tópico. Por exemplo, se o contrato prevê atualização com base na variação do CUB, trata-se de correção monetária e não de juros.

6 - VENDA CONTRATADA COM CLÁUSULA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

6.1 - CRITÉRIO DA IN SRF 84/79 COM ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA IN SRF 23/83

a) O tratamento a adotar, quanto à correção monetária será o seguinte:

1 - primeiramente, o contribuinte deverá debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros (Receita Diferida) pelo valor da receita da correção monetária do saldo credor do preço, segundo as condições estipuladas no contrato;

2 - em seguida, levará a débito da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros (Custo Diferido), referida na alínea precedente e a crédito de conta de variações monetárias ativas, e resultado do exercício, o valor que exceder à correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrado em conta de resultados de exercícios futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção.

NOTA

Para fins da atualização monetária referida acima, os juros não integram o saldo credor do preço.

b) Como alternativa aos procedimentos indicados na letra "a" acima, o contribuinte poderá, em contrapartida aos débitos de correção monetária feitos ao cliente, levar a crédito direto de conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros e de conta de variações monetárias ativas os valores que a elas competirem.

c) Enquanto prevalecer a opção do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto em função da receita da venda recebida, o lucro bruto corrigido será computado no resultado de cada período-base proporcionalmente aos recebimentos ocorridos.

d) A legislação sugere, ao contribuinte, que os débitos de correção monetária feitos ao cliente sejam controlados separando-se as quantias relativas à variações monetárias ativas e a correções monetárias do lucro bruto, levando-se esses valores para contas distintas do ativo circulante.

e) Utilizando este critério de correção monetária, se o contribuinte estiver utilizando o custo orçado, este deverá ser atualizado, atualmente, com base na variação da UFIR, e a contrapartida desta correção deverá ser lançada a débito do custo diferido, fazendo com que o percentual de diferimento seja alterado.

Exemplo

| | |
|--|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado desta unidade | R\$ 60.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |
| Prestação (ou entrada) recebida no período-base da venda | R\$ 1.000,00 |
| Prestação recebida após o período-base da venda | R\$ 1.100,00 |
| Índice de correção segundo o contrato | 10% |
| Variação (hipotética) da UFIR | 5% |

No período-base da venda

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 100.000,00

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 60.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 45.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo)
Empreend. XYZ R\$ 45.000,00

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros) R\$ 60.000,00

C - Obras em Andamento (At.Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) R\$ 45.000,00

d) Pelo registro do Recebimento da 1ª prestação (ou entrada)

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

C - Clientes (At.Circulante) R\$ 1.000,00

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) R\$ 1.000,00

NOTA

O valor a ser levado a resultado, é o efetivamente recebido, mesmo que haja correção monetária imbutida no valor.

e.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido | R\$ 60.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 60% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto é de 40% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 60% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 60% |
| Custo a contabilizar | R\$ 600,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 400,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 600,00

NOTA

Como pode ser observado, na situação apresentada a tributação se dá por regime de caixa, tanto para imposto de renda, quanto para a contribuição social sobre o lucro. Cabe acrescentar que o mesmo tratamento aplica-se à incidência do PIS e da COFINS.

Note que o fator determinante da possibilidade, ou não, de diferir a tributação, é o prazo de vencimento. Se houverem parcelas vincendas após o ano-calendário da venda, poderá ser utilizado o critério de diferimento. Ao contrário, se as parcelas vencerem integralmente, segundo constar do contrato, até 31 de dezembro do próprio ano da venda, não poderá haver diferimento. Saliente-se

que deve ser levado em consideração, sempre o ano-calendário, mesmo que a apuração do lucro real seja trimestral.

No período-base seguinte ao da venda:

a) Cálculo da atualização monetária do Saldo do cliente

| | |
|--|----------------|
| Receita de Vendas | R\$ 100.000,00 |
| (-) Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| (=) Saldo da Conta Clientes/Receita Diferida | R\$ 99.000,00 |
| Correção monetária (99.000 x 10%) | R\$ 9.900,00 |

b) Contabilização da Correção do Saldo do Cliente

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---|--------------|
| C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 9.900,00 |
|---|--------------|

c) Cálculo da atualização monetária do custo diferido

| | |
|-----------------------------------|---------------|
| Custo Diferido | R\$ 60.000,00 |
| (-) Valor levado a resultado | R\$ 600,00 |
| (=) Saldo da conta custo diferido | R\$ 59.400,00 |
| Correção Monetária (59.400 x 10%) | R\$ 5.940,00 |

d) Contabilização da Correção do Custo Diferido

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Variação Monetária Ativa (Conta de Resultado) | R\$ 5.940,00 |
|---|--------------|

e) Cálculo da atualização do custo orçado

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Custo Orçado | R\$ 45.000,00 |
| Correção Monetária (45.000 x 5%) | R\$ 2.250,00 |

f) Contabilização da Correção do Custo Orçado

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuro)

| | |
|---|--------------|
| C - Custo Orçado (Result.Exerc.Futuros) | R\$ 2.250,00 |
|---|--------------|

g) Pelo registro do Recebimento da 2ª prestação

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

| | |
|------------------------------|--------------|
| C - Clientes (At.Circulante) | R\$ 1.100,00 |
|------------------------------|--------------|

h) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação) em relação à segunda prestação

h.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|--------------|
| C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) | R\$ 1.100,00 |
|---|--------------|

h.2) Cálculo e lançamento do custo

| | |
|-------------------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida corrigida | R\$ 110.000,00 |
| Custo Diferido Ajustado e corrigido | R\$ 68.250,00 |

NOTA

O custo ajustado no valor de R\$ 68.250,00, foi obtido considerando-se o custo diferido que havia na ocasião da venda, no valor de

R\$ 60.000,00, somado à correção monetária do custo orçado, no valor de R\$ 2.250,00 e do próprio custo diferido inicial, R\$ 6.000,00. No período seguinte pegaremos os R\$ 68.250,00 e somaremos à correção monetária do custo orçado deste período seguinte, e assim sucessivamente, até o término da obra.

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 62,05% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto, neste momento, é de 37,95% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 62,05% sobre o valor da prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.100,00 |
| % custo sobre a receita | 62,05% |
| Custo a contabilizar | R\$ 682,55 |
| Lucro Bruto | R\$ 417,45 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 682,55

i) Ajuste do custo em relação a prestação anterior

No reconhecimento do lucro bruto relativo à *primeira parcela* recebida, o custo diferido representava 60% da receita diferida, portanto, levamos ao resultado, como custo, o valor de R\$ 600,00. Como o custo mudou para 62,05%, conforme demonstrado acima, teremos que ajustar o valor levado ao resultado, que já não é mais de R\$ 600,00, mas de R\$ 620,50. Logo temos que fazer um lançamento complementar de R\$ 20,50. Como você já deve ter percebido, quando há a utilização deste critério de correção do custo orçado, a cada novo lançamento de correção, o percentual que ele representa sobre a receita se altera. E, para benefício da empresa, devemos aplicar este novo percentual não só sobre as parcelas recebidas no período-base, mas, também, nas prestações recebidas antes, o que vai gerar lançamentos de complementação de custo.

D - Custo do Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros) R\$ 20,50

j) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Orçado Efetivamente Realizado (PC ou PELP)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 5.000,00

NOTA

A conta redutora representativa do custo orçado efetivamente realizado, também deverá sofrer correção igual aquela que representa o custo orçado, e a sua contrapartida será registrada contra custo diferido. No período-base em questão não há correção, pois, o valor de R\$ 5.000,00 é oriundo deste mesmo período. Entretanto, no próximo período-base o referido valor também deverá ser corrigido.

Para melhor entendimento, demonstrar-se-á os razonetes representativos das contas de Receita Diferida e Custo Diferido:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000, |
| 1.000,00 | 9.900, |
| 1.100,00 | |
| | 107.800,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|--------|
| 60.000,00 | |
| 5.940,00 | 600,00 |
| 2.250,00 | 682,55 |
| | 20,50 |
| 66.886,95 | |

NOTA

Podemos comprovar matematicamente se os procedimentos acima estão corretos, ou seja, o saldo atual da conta do custo diferido deve representar sobre a receita diferida, o último percentual apurado. Veja que o saldo do custo diferido, R\$ 66.886,95, representa exatos 62,05% da receita diferida, que é de 107.800,00. Lembrando que o último percentual de custo apurado sobre a receita diferida é de 62,05%, como pode ser visto acima. Ou se preferir, o lucro bruto diferido é de 37,95%.

6.2 - CRITÉRIO ALTERNATIVO - IN SRF Nº 67/88

Com o objetivo de aperfeiçoar a sistemática de apuração de resultados de operações imobiliárias, o Secretário da Receita Federal, através na Instrução Normativa em epígrafe, baixou as seguintes orientações, que servem como alternativa aos procedimentos mencionados no item 6.1, acima:

1 - No caso de venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, contratada com cláusula de correção monetária, com pagamento parcial ou total contratado para depois do período-base da venda, a pessoa jurídica poderá, quando optar pela inclusão do custo contratado e/ou do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida (diferimento por regime de caixa), adotar os seguintes procedimentos alternativos para apuração e tributação do lucro, observadas as demais normas das INs. SRF nºs 84/79 e 23/83:

a) Primeiramente, deverá debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros pelo valor da receita da correção monetária do saldo credor do preço, segundo as condições estipuladas no contrato;

b) em seguida, levará a débito da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, representativa de custos diferidos, e a crédito de conta de variações monetárias ativas, de resultado do exercício, o valor correspondente à correção do custo diferido, concernente à unidade vendida, registrado em conta de resultados de exercícios futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção;

c) posteriormente, efetuará a atualização, pelos mesmos índices referidos nas alíneas precedentes, dos saldos das contas de controle do custo orçado e contratado, a débito de conta de variações monetárias passivas.

Exemplo

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da Venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado desta unidade | R\$ 60.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |
| Prestação (ou entrada) recebida | R\$ 1.000,00 |
| Índice de correção segundo o contrato | 10% |

No período-base da venda

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---|----------------|
| C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 100.000,00 |
|---|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 60.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 45.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Custo Orçado (P. Circ. ou P.Ex.Longo Prazo)
Empreend. XYZ R\$ 45.000,00

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros) R\$ 60.000,00

C - Obras em Andamento (At.Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

C - Custo Orçado (P. Circul. ou PELP) R\$ 45.000,00

d) Pelo registro do Recebimento da 1ª prestação (ou entrada)

D - Caixa/Bancos (At. Circulante)

C - Clientes (At. Circulante) R\$ 1.000,00

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) R\$ 1.000,00

NOTA

O valor a ser levado a resultado, é o efetivamente recebido, mesmo que haja correção monetária imbutida no valor.

e.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo Diferido | R\$ 60.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 60% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto diferido é de 40% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 60% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 60% |
| Custo a contabilizar | R\$ 600,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 400,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc. Futuros) R\$ 600,00

NOTA

Como pode ser observado, na situação apresentada, a tributação se dá por regime de caixa, tanto para imposto de renda,

quanto para a Contribuição Social Sobre o Lucro. Cabe acrescentar que o mesmo tratamento aplica-se à incidência do PIS e da COFINS.

Note que o fator determinante da possibilidade, ou não, de diferir a tributação, é o prazo de vencimento. Se houverem parcelas vincendas após o ano-calendário da venda, poderá ser utilizado o critério de diferimento. Ao contrário, se as parcelas vencerem integralmente, segundo constar do contrato, até 31 de dezembro do próprio ano da venda, não poderá haver diferimento. Saliente-se que deve ser levado em consideração, sempre o ano-calendário, mesmo que a apuração do lucro real seja trimestral.

No período-base seguinte ao da venda:

a) Cálculo da atualização monetária do Saldo do cliente

| | |
|--|--------------|
| Receita de Vendas | RS100.000,00 |
| (-) Prestação Recebida | RS 1.000,00 |
| (=) Saldo da Conta Clientes/Receita Diferida | RS 99.000,00 |
| Correção monetária (99.000 x 10%) | RS 9.900,00 |

b) Contabilização da Correção do Saldo do Cliente

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|--|-------------|
| C - Receita Diferida (Resultado de Exerc. Futuros) | RS 9.900,00 |
|--|-------------|

c) Cálculo da atualização monetária do custo diferido

| | |
|-----------------------------------|--------------|
| Custo Diferido | RS 60.000,00 |
| (-) Valor levado a resultado | RS 600,00 |
| (=) Saldo da conta custo diferido | RS 59.400,00 |
| Correção Monetária (59.400 x 10%) | RS 5.940,00 |

d) Contabilização da Correção do Custo Diferido

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc. Futuros)

| | |
|---|-------------|
| C - Variação Monetária Ativa (Conta de Resultado) | RS 5.940,00 |
|---|-------------|

e) Cálculo da atualização do custo orçado

| | |
|-----------------------------------|--------------|
| Custo Orçado | RS 45.000,00 |
| Correção Monetária (45.000 x 10%) | RS 4.500,00 |

f) Contabilização da Correção do Custo Orçado

D - Variação Monetária Passiva (Conta de Resultado)

| | |
|--------------------------------|-------------|
| C - Custo Orçado (PC. ou PELP) | RS 4.500,00 |
|--------------------------------|-------------|

g) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Orçado Efetiv.Realizado (PC ou PELP)

| | |
|---|-------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | RS 5.000,00 |
|---|-------------|

NOTA

A conta redutora representativa do custo orçado efetivamente realizado, também deverá sofrer correção igual aquela que representa o custo orçado, e a sua contrapartida será registrada contra custo diferido. No período-base em questão não há correção, pois, o valor de R\$ 5.000,00 é oriundo deste mesmo período. Entretanto, no próximo período-base o referido valor também deverá ser corrigido.

Para melhor entendimento, demonstrar-se-á os razonetes representativos das contas de Receita Diferida e Custo Diferido:



| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000, |
| 1.000,00 | 9.900, |
| | 108.900,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|--------|
| 60.000,00 | 600,00 |
| 5.940,00 | |
| 65.340,00 | |

NOTA

Podemos comprovar matematicamente se os procedimentos acima estão corretos, ou seja, o saldo atual da conta do custo diferido deve representar sobre a receita diferida, o percentual apurado por ocasião da venda. Veja que o saldo do custo diferido, R\$ 65.340,00, representa exatos 60% da receita diferida, que é de 108.900,00.

6.3 - COMPARAÇÃO ENTRE OS DOIS CRITÉRIOS

Como pode ser observado acima, o primeiro critério, ou seja da IN n° 23/83, faz com que o saldo do custo orçado seja corrigido pela variação da ufir (no início, em 1979, era ORTN), e a contrapartida lançada no custo diferido, com conseqüente necessidade de ajustar o percentual do custo sobre a receita, ou se preferirem, do lucro bruto diferido, a cada lançamento de correção, devendo-se, ainda, fazer ajustes de custos em relação as prestações anteriores. Por outro lado, o critério alternativo da IN n° 67/88, determina o cálculo da correção monetária do custo orçado com base no mesmo índice utilizado para corrigir a receita diferida e o custo diferido, ou seja, o índice do contrato, e o lançamento desta correção diretamente como despesas - variação monetária passiva.

Chega-se com isto a duas conclusões bem claras:

I) o primeiro método prejudica o contribuinte, pois a correção do custo orçado é levado para Resultado de Exercícios Futuros e não para o Resultado, aumentando a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro. Como usamos os mesmos números nos dois exemplos, podemos facilmente fazer uma comparação:

a) Critério da IN n° 23/83:

| | |
|--|--------------|
| Receita (V.Mon.Ativa) ref. Corr. Custo Diferido | R\$ 5.940,00 |
| (-) Aumento do custo em função da CM do Custo Orçado | R\$ 20,50 |
| (=) Receita Líquida levada a resultado | R\$ 5.919,50 |

b) Critério da IN n° 67/88:

| | |
|--|--------------|
| Receita (V.Mon.Ativa) ref. Corr. Custo Diferido | R\$ 5.940,00 |
| Despesa (V.Mon.Passiva) ref. Corr. do Custo Orçado | R\$ 4.500,00 |
| (=) Receita Líquida levada a resultado | R\$ 1.440,00 |

II) o primeiro método apresentado, além de ser prejudicial ao contribuinte, pela razão acima citada, gera mais trabalho, devido aos ajustes de percentual e de complementação de custos, a cada novo lançamento de correção do custo orçado.

Logo, pelos motivos acima expostos e como a utilização de um ou outro método é de livre escolha do contribuinte, aconselha-se que seja utilizado o critério de atualização do custo orçado, com base no índice do contrato, conforme autoriza a IN SRF n° 67/88.

7 - DIFERENÇA ENTRE O VALOR DO CUSTO ORÇADO E O CUSTO REALIZADO

7.1 - APURAÇÃO E CONCEITUAÇÃO DA DIFERENÇA

Conforme definido anteriormente, o custo orçado para conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido será controlado através da utilização de conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo.

A diferença verificada entre o custo orçado e o custo realizado final para a conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido influenciará o resultado do período-base em que o empreendimento for concluído.

Quando o custo orçado resultar superior ao custo realizado para a conclusão do empreendimento, a diferença constatada entre eles é chamada pela IN nº 84/79, de "*insuficiência de custo realizado*".

Se ao contrário, o custo orçado resultar inferior ao custo realizado para conclusão das obras ou melhoramentos, a diferença verificada será intitulada de "*excesso de custo realizado*".

7.2 - TRATAMENTO CONTÁBIL DA INSUFICIÊNCIA DE CUSTO REALIZADO

7.2.1 - UNIDADE NÃO CONCLUÍDA VENDIDA À VISTA, OU VENDIDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO COM PAGAMENTO TOTAL CONTRATADO PARA O CURSO DO PERÍODO-BASE DA VENDA

Neste caso a insuficiência de custo realizado terá o seguinte tratamento:

1 - se a conclusão se der entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse reconhecimento acontecer, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada à conta de resultado do exercício, como recuperação de custo do exercício;

2 - se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada a conta de resultado desse período-base, como recuperação de custo de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela aumentativa do lucro bruto de vendas desse período-base posterior.

NOTA

A separação determinada acima, pelo legislador, na prática é inócua, pois, de qualquer forma o valor é lançado em conta de resultado, como custo do imóvel vendido.

7.2.2 - UNIDADE NÃO CONCLUÍDA VENDIDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO, COM PAGAMENTO RESTANTE OU PAGAMENTO TOTAL CONTRATADO PARA DEPOIS DO PERÍODO-BASE DA VENDA

Neste caso o contribuinte deverá, em função da insuficiência de custo realizado, observar os procedimentos previstos nas divisões do presente subitem:

a) Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der enquanto o cliente estiver pagando o seu débito, os procedimentos a observar são os seguintes:

1 - a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditado à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;

2 - em seguida, o contribuinte aplicará a relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;

3 - por último, o contribuinte subtrairá, do produto da operação indicada na alínea 2, as parcelas do lucro bruto reconhecidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive parcelas computadas em períodos-base anteriores, encontrando, no resultado desta subtração, o valor do lucro bruto adicional a ser transferido da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado do período-base.

b) Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, a insuficiência de custo realizado terá o seguinte tratamento:

1 - se a conclusão se der até o final do período-base da liquidação do débito e subsequente reconhecimento do lucro bruto, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada a conta de resultado, como recuperação de custo do período-base e de períodos-base anteriores;

2 - se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada a conta de resultado desse período-base, como recuperação de custo de períodos-base anteriores, representando, em consequência, parcela aumentativa do lucro bruto em vendas desse período-base posterior;

c) A relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, a que se refere a alínea 1 da letra "a"

acima, passará a ser aplicada sobre cada prestação recebida após a conclusão do empreendimento, sendo passível de reajuste por ocasião de subsequente correção monetária do saldo credor do preço.

Exemplo

| | |
|--|----------------|
| Venda | R\$ 100.000,00 |
| Custo incorrido na data da venda: | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado total, desta unidade | R\$ 85.000,00 |
| Custo Incorrido após a venda e até a conclusão da obra | R\$ 60.000,00 |
| Prestações recebidas entre a data da venda e a conclusão da obra | R\$ 50.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 100.000,00

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros)

C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo)
Empreend. XYZ R\$ 70.000,00

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros)

R\$ 85.000,00

C - Obras em Andamento (At.Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) R\$ 70.000,00

d) Pelo registro do recebimento das diversas prestações

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

C - Clientes (At.Circulante) R\$ 50.000,00

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado)

R\$ 50.000,00

e.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Receita de Venda Diferida | R\$ 100.000,00 |
| Custo DiferidoR\$ | 85.000,00 |

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 85% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto diferido é de 15% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 85% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|---------------|
| Prestações Recebidas | R\$ 50.000,00 |
| % custo sobre a receita | 85% |
| Custo a contabilizar | R\$ 42.500,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 7.500,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

R\$ 42.500,00

f) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ

R\$ 60.000,00

Veja através dos razonetes, a situação de cada conta:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 50.000,00 | |
| | 50.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|-----------|
| 85.000,00 | |
| | 42.500,00 |
| 42.500,00 | |

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| | 70.000,00 |

| Custo Orçado Realizado | |
|------------------------|-----------|
| | 60.000,00 |

f) Ajustes pela conclusão do empreendimento

f.1) Transferência do saldo da conta do custo orçado realizado para a conta do custo orçado:

D - Custo Orçado

C - Custo Orçado Efetivamente Realizado R\$ 60.000,00

f.2) Encerramento da conta Custo Orçado

D - Custo Orçado

C - Custo Diferido R\$ 10.000,00

f.3) Cálculo do novo percentual de lucro bruto diferido e custo diferido

Por ocasião da venda, apuramos um percentual de custo sobre a receita, de 85%, ou seja, R\$ 85.000,00 em relação a R\$ 100.000,00.

Devido ao ajuste contabilizado acima, deverá ser calculado o novo percentual, conforme segue:

| | |
|---------------------------------|---------------|
| Custo Considerado Inicialmente: | R\$ 85.000,00 |
| (-) Ajuste | R\$ 10.000,00 |
| (=) Novo Custo Diferido | R\$ 75.000,00 |

Logo:

$$\frac{75.000,00 \times 100}{100.000,00} = 75\%$$

Conclusão: em relação às prestações recebidas desta data em diante, deverá ser considerado que o custo diferido representa 75% da receita diferida, ou seja, o lucro bruto diferido é de 25% .

f.4) Ajuste do custo em relação às prestações já recebidas:

Consideramos, da data da venda até a conclusão da obra, que o custo representava 85% da receita. Porém, devido a insuficiência de custo realizado, o percentual reduziu-se para 75%. Logo, precisamos fazer o ajuste, em relação às prestações recebidas até então.

| | |
|--------------------------------------|---------------|
| Custo considerado (50.000,00 x 85%) | R\$ 42.500,00 |
| (-) Custo Ajustado (50.000,00 x 75%) | R\$ 37.500,00 |
| (=) Ajuste | R\$ 5.000,00 |

D - Custo Diferido (Result.Exerc.Futuros)

C - Recuperação de Custo (Conta Resultado) R\$ 5.000,00

Veja como ficaram os razonetes citados antes, após os ajustes finais:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 50.000,00 | |
| | 50.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|-----------|
| 85.000,00 | |
| | 42.500,00 |
| 5.000,00 | 10.000,00 |
| 37.500,00 | |

| |
|--|
| |
|--|

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| 60.000,00 | 70.000,00 |
| 10.000,00 | |
| | 0,00 |
| 0,00 | |

| Custo Orçado Realizado | |
|------------------------|-----------|
| 60.000,00 | 60.000,00 |
| 0,00 | 0,00 |

| Recuperação de Custos | |
|-----------------------|----------|
| | 5.000,00 |

NOTA

1) A conta Recuperação de Custos, deverá compor o lucro bruto, portanto, é redutora da conta de Custo dos Imóveis Vendidos.

2) Após feitos todos estes ajustes, o percentual do custo diferido sobre a receita diferida deverá ficar, neste caso, em 75%, que é o percentual ajustado. É uma prova matemática de que os procedimentos estão corretos. Isto de fato ocorre, pois se fizermos o cálculo constatamos que o custo diferido, R\$ 37.500,00, é exatamente 75% da Receita Diferida, R\$ 50.000,00.

7.3 - TRATAMENTO CONTÁBIL DO EXCESSO DE CUSTO REALIZADO

7.3.1 - UNIDADE NÃO CONCLUÍDA VENDIDA À VISTA, OU VENDIDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO COM PAGAMENTO TOTAL CONTRATADO PARA O CURSO DO PERÍODO-BASE DA VENDA

Neste caso, o excesso de custo realizado terá o seguinte tratamento:

1 - se a conclusão se der entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse reconhecimento acontecer, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado a conta de resultado do exercício, como custo adicional de vendas;

2 - se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado a conta de resultado desse período-base, como custo adicional de períodos anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto de vendas desse período-base posterior.

7.3.2 - UNIDADE NÃO CONCLUÍDA VENDIDA A PRAZO OU A PRESTAÇÃO, COM PAGAMENTO RESTANTE OU PAGAMENTO TOTAL CONTRATADO PARA DEPOIS DO PERÍODO-BASE DA VENDA

Neste caso, o contribuinte deverá, em função do excesso de custo realizado, observar os procedimentos previstos nas divisões do presente subitem:

a) Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der enquanto o cliente estiver pagando o seu débito, os procedimentos a observar são os seguintes:

1 - o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;

2 - em seguida, o contribuinte aplicará a relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;

3 - por último, o contribuinte subtrairá, do montante do lucro bruto computado até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive parcelas reconhecidas em períodos-base anteriores, o produto da operação indicada na alínea 2, encontrando-se, no resultado desta subtração, o valor do custo adicional a ser transferido da conta própria do grupo resultado de exercícios futuros para contas de resultado.

b) Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, o excesso de custo realizado terá o seguinte tratamento:

1 - se a conclusão se der até o final do período-base da liquidação do débito e subsequente reconhecimento do lucro bruto, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado a conta de resultado, como custo adicional do período-base e de períodos-base anteriores;

2 - se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado a conta de resultado desse período-base, como custo adicional de períodos-base anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

c) A relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, a que se refere a alínea 1 da letra "a" acima, passará a ser aplicada sobre cada prestação recebida após a conclusão do empreendimento, sendo passível de reajuste por ocasião de subsequente correção monetária do saldo credor do preço.

Exemplo

| | |
|--|----------------|
| Venda | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido na data da venda: | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado total, desta unidade | R\$ 85.000,00 |
| Custo Incorrido após a venda e até a conclusão da obra | R\$ 75.000,00 |
| Prestações recebidas entre a data da venda e a conclusão da obra | R\$ 50.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

| | |
|---|----------------|
| C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) | R\$ 100.000,00 |
|---|----------------|

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

| | |
|---|---------------|
| C - Obras em Andamento (Ativo Circulante) Empreendimento XYZ | R\$ 15.000,00 |
|---|---------------|

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros)

| | |
|---|---------------|
| C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo) Empreend. XYZ | R\$ 70.000,00 |
|---|---------------|

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

| | |
|---|---------------|
| D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros) | R\$ 85.000,00 |
|---|---------------|

C - Obras em Andamento (At.Circulante)
Empreendimento XYZ

R\$ 15.000,00

C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP)

R\$ 70.000,00

d) Pelo registro do recebimento das diversas prestações

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

C - Clientes (At.Circulante)

R\$ 50.000,00

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado)

R\$ 50.000,00

e.2) Cálculo e lançamento do custo

O legislador determina que façamos o cálculo de quanto o lucro bruto diferido representa em relação à receita diferida, e a partir dele encontremos o valor do custo a ser levado ao resultado. Como o objetivo é encontrarmos o custo a ser levado a resultado, vamos simplificar o trabalho da seguinte forma:

Receita de Venda Diferida
Custo Diferido

R\$ 100.000,00
R\$ 85.000,00

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 85% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto diferido é de 15% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 85% sobre o valor de cada prestação recebida:

Prestações Recebidas
% custo sobre a receita
Custo a contabilizar
Lucro Bruto

R\$ 50.000,00
85%
R\$ 42.500,00
R\$ 7.500,00

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

R\$ 42.500,00

f) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ

R\$ 75.000,00

Veja através dos razonetes, a situação de cada conta:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 50.000,00 | |
| | 50.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|-----------|
| 85.000,00 | |
| | 42.500,00 |

| | |
|-----------|--|
| 42.500,00 | |
|-----------|--|

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| | 70.000,00 |

| Custo Orçado Realizado | |
|------------------------|-----------|
| | 75.000,00 |

f) Ajustes pela conclusão do empreendimento

f.1) Transferência do saldo da conta do custo orçado realizado para a conta do custo orçado:

D - Custo Orçado

C - Custo Orçado Efetivamente Realizado R\$ 75.000,00

f.2) Encerramento da conta Custo Orçado

D - Custo Diferido

C - Custo Orçado R\$ 5.000,00

f.3) Cálculo do novo percentual de lucro bruto diferido e custo diferido

Por ocasião da venda, apuramos um percentual de custo sobre a receita, de 85%, ou seja, R\$ 85.000,00 em relação a R\$ 100.000,00.

Devido ao ajuste contabilizado acima, deverá ser calculado o novo percentual, conforme segue:

| | |
|---------------------------------|---------------|
| Custo Considerado Inicialmente: | R\$ 85.000,00 |
| (+) Ajuste | R\$ 5.000,00 |
| (=) Novo Custo Diferido | R\$ 90.000,00 |

Logo:

$$\frac{90.000,00 \times 100}{100.000,00} = 90\%$$

Conclusão: em relação às prestações recebidas desta data em diante, deverá ser considerado que o custo diferido representa 90% da receita diferida, ou seja, o lucro bruto diferido é de 10%.

f.4) Ajuste do custo em relação às prestações já recebidas:

Consideramos, da data da venda até a conclusão da obra, que o custo representava 85% da receita. Porém, devido ao excesso de custo realizado, o percentual aumentou para 90%. Logo, precisamos fazer o ajuste, em relação às prestações recebidas até então.

| | |
|--------------------------------------|---------------|
| Custo Considerado (50.000,00 x 85%) | R\$ 42.500,00 |
| (-) Custo Ajustado (50.000,00 x 90%) | R\$ 45.000,00 |
| (=) Ajuste | R\$ 2.500,00 |

D - Custo Imóveis Vendidos (Cta.Resultado)

C - Custo Diferido (Result.Exerc.Futuros) R\$ 2.500,00

Veja como ficaram os razonetes citados antes, após os ajustes finais:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 50.000,00 | |
| | 50.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|-----------|
| 85.000,00 | |
| | 42.500,00 |
| 5.000,00 | 2.500,00 |
| 45.000,00 | |

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| 75.000,00 | 70.000,00 |
| | 5.000,00 |
| | 0,00 |
| 0,00 | |

| Custo Orçado Realizado | |
|------------------------|-----------|
| 75.000,00 | 75.000,00 |
| 0,00 | 0,00 |

| Custo dos Imóveis Vendidos | |
|----------------------------|--|
| 2.500,00 | |

NOTA

Após feitos todos estes ajustes, o percentual do custo diferido sobre a receita diferida deverá ficar, neste caso, em 90%, que é o percentual ajustado. É uma prova matemática de que os procedimentos estão corretos. Isto de fato ocorre, pois se fizermos o cálculo constatamos que o custo diferido, R\$ 45.000,00, é exatamente 90% da Receita Diferida, R\$ 50.000,00.

7.4 - TRATAMENTO FISCAL DA INSUFICIÊNCIA DE CUSTO REALIZADO

a) Para fins tributários, o contribuinte deverá determinar a relação percentual existente entre a insuficiência de custo realizado e o total do orçamento, incluídos neste os respectivos acréscimos.

b) A insuficiência de custo realizado, quando não superior a 15% do total do orçamento, será incluída normalmente no resultado do período-base em que o empreendimento for concluído, sem que o imposto sobre ela incidente, ao ser regularmente declarado, no exercício financeiro subsequente, seja tido como postergado.

Tomando por base o exemplo demonstrado acima, sobre o tratamento contábil da insuficiência do custo realizado teremos:

| | |
|---|---------------|
| Custo orçado: | R\$ 70.000,00 |
| (-) Custo orçado efetivamente realizado | R\$ 60.000,00 |
| (=) Insuficiência de custo realizado | R\$ 10.000,00 |

$$\text{Cálculo do percentual} = \frac{10.000,00 \times 100}{70.000,00} = 14,28\%$$

Como a insuficiência não foi maior do que 15%, o ajuste feito, no caso R\$ 5.000,00, levados a resultado (veja o item 7.2, acima), não ensejarão cálculo de imposto de renda e contribuição social postergados, apenas aumentarão a base de cálculo de ambos, no período-base da conclusão da obra.

Importante salientar que o cálculo para sabermos se o houve ou não insuficiência de custo realizado superior a 15%, é feito por empreendimento e não unidade por unidade.

c) 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.

1 - Quando o empreendimento for concluído no mesmo período-base em que houver ocorrido todo o reconhecimento do lucro bruto da venda a insuficiência de custo será incluída normalmente no resultado desse período-base, como recuperação de custo.

2) Quando verificada em período-base posterior àquele em que tiver ocorrido parcial ou total reconhecimento do lucro bruto da venda, a insuficiência de custo terá o seguinte tratamento:

2.1) será computada no resultado do exercício social em que o empreendimento for concluído;

2.2) ensejará a cobrança de correção monetária (se anterior a 1995) e juros de mora sobre o valor do imposto de renda e da contribuição social postergados pela dedução de custo orçado excedente do realizado. *Não há multa*

d) Para o efeito mencionado na alínea 2.2 acima, a insuficiência de custo será distribuída, *extracontabilmente*, pelos períodos-base em que houver ocorrido reconhecimento do lucro bruto da venda, ou seja, não deverá ser alterada a contabilidade e nem o Lalur, mediante a observância das seguintes regras:

1 - a relação percentual definitiva entre o lucro bruto e a receita bruta da venda será aplicada sobre o total das prestações recebidas em cada período-base, representando o resultado de cada operação a parte do lucro bruto que deveria ter sido reconhecida em cada período-base;

2 - em seguida, o contribuinte subtrairá, do produto de cada operação indicada na alínea precedente, as parcelas do lucro bruto reconhecidas em cada um dos períodos-base respectivos, encontrando, em regra, no resultado de cada subtração, os valores positivos sobre os quais serão calculados o imposto (corrigido quando for o caso) e os juros de mora. Saliente-se, novamente, que não há incidência de multa.

e) Se, em determinado período-base, for negativo o resultado da subtração indicada na alínea 2 da letra "d" retro, ele será adicionado ao lucro bruto já reconhecido no período-base subsequente, para fim de determinação da diferença a tributar relativa a este último período-base, ou seja, reduzirá o valor a tributar, deste período-base posterior.

f) A atualização monetária do valor do imposto de renda e da contribuição social postergados pela dedução de custo orçado excedente do realizado será efetuada, pelo contribuinte, com observância da legislação de regência, lembrando que deixou de existir correção monetária, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995.

g) Os juros de mora, também devidos, serão calculados sobre o valor do imposto de renda e contribuição postergados observando-se a legislação pertinente à época da ocorrência do fato gerador.

h) O imposto de renda e contribuição social postergado e os juros de mora respectivos, deverão ser pagos juntamente com o imposto do período-base em que o contribuinte houver concluído as obras ou melhoramentos orçados.

i) Para efeito do pagamento a que se refere o subitem anterior, o imposto de renda e a contribuição social postergados serão calculados à alíquota vigente no exercício financeiro em que deveria ter sido recolhido.

j) O valor correspondente ao imposto postergado não poderá servir de base para cálculo de incentivos fiscais.

k) A legislação determina que serão considerados nulos, para efeitos fiscais, quaisquer estornos de valores creditados à conta de controle do custo orçado que sejam efetuados com o propósito de evitar a ocorrência da diferença tratada neste tópico.

NOTA

Observe-se que o cálculo do imposto e da contribuição postergados, deverá ser feito por período-base, ou seja, se apuração for mensal, mês a mês, se trimestral, trimestre a trimestre e se for anual, por ano, e ainda, por unidade vendida. Veja o próximo assunto que trata da obrigatoriedade de preenchimento de quadro específico.

7.4.1 - QUADRO DEMONSTRATIVO DO CUSTO ORÇADO

Todo contribuinte que optar pela utilização do custo orçado e apurar insuficiência de custo realizado superior a 15%, deverá preencher quadro demonstrativo, o qual está anexo à IN SRF nº 84/79, observando o que segue:

- a) quadro demonstrativo poderá constar de livro, fichas, mapas, ou formulários contínuos emitidos por processamento eletrônico de dados, a critério do contribuinte, e não precisarão ser registrados nem autenticados por nenhum órgão ou repartição, devendo, porém, ser mantidos a disposição da fiscalização, até que ocorra a inexigibilidade dos créditos tributários em questão;
- b) o demonstrativo deverá ser impresso com base no modelo oficial (conforme se demonstra mais adiante, na parte que trata dos mapas e planilhas), podendo ter, apenas em seu cabeçalho, outros elementos informativos que o contribuinte entender convenientes;
- c) o preenchimento do quadro demonstrativo deverá ter como base os lançamentos constantes da escrituração comercial, ao término de cada empreendimento;
- d) contribuinte deverá preencher um quadro demonstrativo para cada unidade vendida em relação à qual tenha feito opção pelo cômputo do custo orçado, independentemente das condições de pagamento contratadas com o comprador.

NOTA

1º) o não preenchimento do quadro demonstrativo, nas condições analisadas, importará na perda do direito à opção pela apropriação do custo orçado no custo dos imóveis vendidos;

2º) o quadro demonstrativo em questão não se confunde com a demonstração analítica, por empreendimento, dos valores computados como custo orçado de cada unidade vendida, o qual demonstramos na parte que trata de mapas e planilhas, bem como dos efeitos da atualização monetária e de alterações nas especificações do orçamento, que o contribuinte é obrigado a manter.

7.5 - TRATAMENTO FISCAL DO EXCESSO DE CUSTO REALIZADO

Em princípio, o excesso de custo realizado não acarretará ao contribuinte conseqüências negativas de natureza tributária, a não ser que este deixe de observar corretamente os procedimentos determinados pela legislação.

A imputação de todo o excesso de custo no resultado do período-base em que o imóvel vendido for concluído, enquanto ainda houver prestações da venda a receber no período-base seguinte, representará antecipação de custo e conseqüente reconhecimento de lucro bruto a menor no período-base dessa imputação.

A possível postergação do pagamento de imposto, em decorrência da adoção de procedimento inadequado em relação a legislação fiscal, sujeitará o contribuinte ao pagamento de correção monetária e juros de mora de conformidade com a legislação de regência.

Por fim, salienta-se que o efeito fiscal já estará devidamente reconhecido, a partir dos ajustes contábeis. Veja o exemplo demonstrado no item 7.3, acima, onde levamos a resultado, como complementação de custos, o valor de R\$ 2.500,00.

8 - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - VEDAÇÃO

Segundo a IN SRF nº 84/79, o contribuinte deverá efetuar, através de sua escrita comercial, todos os procedimentos e apurações de resultados operacionais de suas operações imobiliárias, inclusive o diferimento, parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese da venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, sendo portanto, vedada a utilização do livro de apuração do lucro real - LALUR, *para esse fim*. Cuidado para que não haja, aqui, um mal entendido. Não se pode utilizar o LALUR, para fazer os diferimentos, quanto aos procedimentos normais de adições, exclusões e compensações, as empresas de construção civil, utilizarão este livro normalmente, como qualquer outra pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

9 - PERMUTAS

O assunto em questão está normatizado através da IN SRF nº 107/88, no que tange à pessoas jurídicas e pelo ADN 08/90 no que tange a pessoas físicas. Para as permutas é dispensado tratamento tributário diferenciado, conforme vamos analisar neste tópico.

9.1 - O QUE PODE SER CONSIDERADO COMO PERMUTA

Considera-se permuta, a troca de unidade imobiliária por outra ou outras unidades imobiliárias. Importante salientar que qualquer operação que não envolva imóveis de ambas as partes será considerada operação de compra e venda com todos os efeitos tributários. Por exemplo, não se considera permuta: troca de imóvel por automóvel, troca de imóvel por ações ou quotas, etc.

Veja a definição de unidade imobiliária no início deste livro.

9.2 - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

A diferença de tratamento tributário reside no fato de que, a permuta não é considerada como operação comercial, portanto não há resultado a ser tributado, exceto se houver torna. Torna é a parcela em dinheiro paga por uma das partes permutantes.

Exemplo I

- a) Pessoa jurídica *A* entrega um terreno que está registrado na sua contabilidade por R\$ 35.000,00, e recebe em troca um apartamento da empresa *B*.
- b) A empresa *B*, por sua vez, tem o imóvel que está dando em troca do terreno, registrado na sua contabilidade, por R\$ 48.000,00.
- c) Não há torna.

Logo:

1º) A empresa *A*, dará saída em sua contabilidade, do terreno pelo valor de R\$ 35.000,00, e dará entrada no apartamento que está recebendo, pelos mesmos R\$ 35.000,00;

2º) A empresa *B*, dará saída em sua contabilidade, do apartamento pelo valor de R\$ 48.000,00, e dará entrada no terreno que está recebendo em troca, pelos mesmos R\$ 48.000,00.

Conclusão:

Cada empresa registrou na sua contabilidade, a saída física de um imóvel e a entrada de outro, sem que houvesse alteração de valores, uma vez que não houve torna. A grosso modo, pode se dizer que o custo do imóvel que está saindo, serviu para pagar o imóvel que está dando entrada. Relevante chamar atenção para o fato de que neste caso, não importam outros valores, tais como: valor de avaliação usado para fins de imposto de transmissão, valor de mercado, etc. Saliente-se, também, que se uma das partes fosse pessoa física, o procedimento para a pessoa jurídica seria o mesmo.

Exemplo II

- a) Pessoa jurídica *A* entrega um terreno que está registrado na sua contabilidade por R\$ 35.000,00, e recebe em troca um apartamento da empresa *B*, mais torna no valor de R\$ 20.000,00, à vista.
- b) A empresa *B*, por sua vez, tem o imóvel que está dando em troca do terreno, registrado na sua contabilidade, por R\$ 48.000,00.

Logo:

Na empresa *A*:

1º) A empresa *A*, dará saída em sua contabilidade, do terreno pelo valor de R\$ 35.000,00, e dará entrada no apartamento que está recebendo, pelos mesmos R\$ 35.000,00;

D - Estoque de Imóveis - Apartamento nº 101 - Edif. Temac

C - Estoque de Imóveis - Terreno - lote 034

R\$ 35.000,00

2º) Como houve torna recebida, esta deverá ser levada a resultado:

D - Caixa/Bancos conta movimento

C - Receita de Imóveis Permutados

R\$ 20.000,00

NOTA: Se, por ventura, o recebimento da torna fosse a prazo, poderia haver o diferimento nas mesmas condições aplicadas as vendas a prazo, que analisamos no item 4 deste capítulo, de modo que o valor da torna a receber, e seu respectivo custo, seriam lançados inicialmente em Resultado de Exercícios Futuros e levados a resultado na medida em que houvesse o efetivo recebimento.

3º) Facultativamente a pessoa jurídica A poderá atribuir custo para a torna, procedendo da seguinte forma:

$$\text{Cálculo do\%} = \frac{\text{Torna}}{\text{Torna} + \text{Vlr. contábil da unidade dada em permuta}} \times 100 = \%$$

Custo da Torna = Valor contábil do imóvel dado em permuta X 36,36%

Assim teremos:

$$\text{Cálculo do\%} = \frac{20.000,00}{20.000,00 + 35.000,00} \times 100 = 36,36\%$$

Custo da Torna: 35.000,00 X 36,36% = R\$ 12.726,00

D - Custo de Imóveis Permutados

C - Estoque de Imóveis - Apartamento nº 101 - Ed. Temac

R\$ 12.726,00

Conclusões

a) O lucro bruto da operação ficou em R\$ 7.274,00, pois temos receita de R\$ 20.000,00 menos custo de R\$ 12.726,00;

b) Devido a utilização do custo da torna, o valor contábil do imóvel recebido em permuta reduziu-se, conforme se demonstra:

| | |
|--|---------------|
| Custo do Imóvel dado em permuta: | R\$ 35.000,00 |
| (-) Custo da torna | R\$ 12.726,00 |
| (=) Custo atualizado do imóvel recebido em permuta | R\$ 22.274,00 |

Na empresa B

1º) A empresa B dará saída do seu estoque, do apartamento, e dará entrada do terreno, pelo valor contábil que o imóvel dado em permuta está registrado:

D - Estoque de Imóveis - Terreno Lote nº 034

C - Estoque de Imóveis - Apartamento nº 101 - Ed. Temac

R\$ 48.000,00

2º) A empresa B deverá acrescer ao custo do imóvel recebido em permuta, o valor pago da torna:

D - Estoque de Imóveis - Terreno Lote nº 034

C - Caixa/Banco conta movimento

R\$ 20.000,00

9.3 - PERMUTA DE TERRENO POR ÁREA A CONSTRUIR

Nesta hipótese, aplicam-se os mesmos procedimentos mencionados acima. Mas, o que se busca, é solucionar um problema que normalmente surge nesta situação, que é o valor a atribuir ao terreno que está sendo recebido como permuta. A legislação determina que o custo a ser considerado como de aquisição do terreno, e que sabemos, deverá compor o custo do empreendimento, é o custo relativo à construção das unidades que serão posteriormente dadas em permuta. Ocorre, que as ditas unidades ainda não estão prontas, logo, ainda não sabemos quanto custou o terreno. A solução na verdade é bastante simples, basta fazer o rateio do custo de construção de todas as unidades, pelas unidades construídas menos as permutadas.

Exemplo

Suponha-se que esteja sendo edificado um empreendimento com 10 unidades autônomas, com mesma área e mesmo padrão de acabamento, e que duas delas são permutadas em troca do terreno, e que o custo de construção em dado momento seja de R\$ 30.000,00. Logo teríamos:

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| Unidades em construção: | 10 |
| (-) Unidades Permutadas | $\frac{2}{8}$ |
| (=) Unidades disponíveis para venda | 8 |

Rateio de custo pelas unidades: $\frac{30.000,00}{8} = 3.750,00$

Conclusões

- O custo foi simplesmente dividido pelo número de unidades, pois todas tem o mesmo padrão de acabamento e mesma área, logo o percentual de rateio é o mesmo;
- No momento em que pegamos o custo de construção de dez unidades e distribuimos (rateamos) entre oito unidades, estamos matematicamente lançando o custo das duas unidades permutadas dentro das outras oito unidades. Como o custo do terreno é o custo de construção das ditas duas unidades, na prática estamos lançando o custo do terreno nas oito unidades destinadas à venda;
- Existem outras maneiras de se fazer este trabalho, como por exemplo, registrar o valor do terreno pelo custo orçado das unidades a serem entregues como permuta. Entretanto, entendo que o critério sugerido é melhor, pois entre outras coisas, dispensa ajustes no final da obra.

9.4 - COMPRA E VENDA COM DAÇÃO DE UNIDADE IMOBILIÁRIA EM PAGAMENTO

Às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, são aplicáveis os procedimentos examinados acima, desde que atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

- a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;
- o terreno objeto da operação de compra e venda, seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento, ou no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766/79.

Devemos ter em mente que, como o terreno a ser recebido pela empresa não será pago em dinheiro, mas sim em unidades imobiliárias, a nossa moeda é unidade imobiliária, nesse caso. Logo, num primeiro momento, não existe valor a ser atribuído ao terreno, e é isto que gera todo o problema. Mas, se vamos pagar o terreno com unidade imobiliárias, logo, o valor de compra do terreno, é o valor gasto na construção da(s) unidade(s) a serem dadas em troca. Mas, qual o valor gasto nesta(s) unidade(s), se a construção ainda não começou? Ou, se começou mas não está concluída?

A resposta desta questão está no exemplo acima. No momento em que, fazemos o rateio do gasto da construção de todas as unidades, pelas unidades não permutadas, deixando fora do rateio a área correspondente às unidades permutadas, matematicamente estamos distribuindo entre as demais unidades, o custo de construção daquelas que foram permutadas. Dessa forma, e de uma maneira implícita, estamos

contabilizando o custo do terreno, já que o custo de construção das unidades permutadas é o valor gasto na aquisição do terreno.

Portanto, se usarmos esta raciocínio matemático, não há nenhum lançamento mais a ser feito, ou seja, não há que se pensar em lançar qualquer obrigação no passivo. Este é o caminho mais fácil.

Ou seja, poderíamos, então, apurar o custo orçado/previsto das unidades a serem entregues em troca do terreno, e contabilizarmos este valor a débito do Ativo Circulante - Obras em Andamento ou Terrenos a Comercializar, em contrapartida ap passivo circulante ou exigível a longo prazo, conforme o caso. O problema neste caso, é que no final da obra, como provavelmente o valor que foi orçado não será igual ao que foi gsto na construção das unidades permutadas, deverá ser feito todo um trabalho de ajuste dos custos, o que não ocorre na hipótese anterior.

9.5 - PERMUTA ENTRE PESSOAS LIGADAS

As operações de permuta de unidades imobiliárias realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladas e controladoras, sob controle comum ou associadas por qualquer forma, ou entre pessoa jurídica e seu sócio, administrador ou titular, ou com cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, dessas pessoas físicas, serão sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado das unidades permutadas e exigindo-se laudo de avaliação, elaborado por três peritos, ou por empresa especializada, sob pena de arbitramento do valor dos bens pela autoridade fiscal.

10 - DISTRATOS

Os distratos, ou devolução de vendas, ou outro nome semelhante que se queira utilizar, nada mais são, em termos de contabilização, do que a inversão dos lançamentos de vendas.

Suponhamos que se tenha feito uma venda, conforme os lançamentos que serão demonstrados a seguir, e posteriormente o cliente tenha devolvido o imóvel, sendo que a empresa vendedora devolverá 70% do valor recebido:

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Venda: | R\$ 100.000,00 |
| Custo Incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| Custo Orçado Total desta unidade | R\$ 85.000,00 |
| Custo Incorrido após a data da venda | R\$ 5.000,00 |
| Prestação recebida | R\$ 1.000,00 |

a) Pelo registro da venda

D - Clientes (Ativo Circulante)

C - Receita Diferida (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 100.000,00

b) Pelo registro do custo incorrido até a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

c) Pelo registro do custo orçado

c.1) Cálculo do custo orçado a contabilizar

| | |
|---|---------------|
| Custo Total Orçado da unidade vendida | R\$ 85.000,00 |
| (-) Custo incorrido até a data da venda | R\$ 15.000,00 |
| (=) Custo orçado a contabilizar | R\$ 70.000,00 |

c.2) Lançamento contábil

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros)

C - Custo Orçado (P.Circ. ou P.Ex.Longo Prazo)
Empreend. XYZ R\$ 70.000,00

NOTA

Ao invés de fazermos dois lançamentos, na forma das letras *b* e *c* acima, poderíamos ter feito apenas um lançamento de segunda fórmula, como segue:

D - Custo Diferido (Resultado Exerc. Futuros) R\$ 85.000,00

C - Obras em Andamento (At.Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 15.000,00

C - Custo Orçado (P.Circul. ou PELP) R\$ 70.000,00

d) Pelo registro do Recebimento da 1ª prestação (ou entrada)

D - Caixa/Bancos (At.Circulante)

C - Clientes (At.Circulante) R\$ 1.000,00

e) Pelo reconhecimento do lucro bruto (tributação)

e.1) Lançamento da receita

D - Receita Diferida (Resultado Exerc.Futuros)

C - Receita de Vendas de Imóveis (Conta de Resultado) R\$ 1.000,00

e.2) Cálculo e lançamento do custo

Receita de Venda Diferida R\$ 100.000,00

Custo R\$ 85.000,00

Logo, conclui-se que o custo diferido, neste caso, representa 85% da receita diferida, ou se preferirem, o lucro bruto diferido é de 15% em relação à receita diferida. Para encontrarmos o valor do custo a ser contabilizado, basta aplicar o percentual de 85% sobre o valor de cada prestação recebida:

| | |
|-------------------------|--------------|
| Prestação Recebida | R\$ 1.000,00 |
| % custo sobre a receita | 85% |
| Custo a contabilizar | R\$ 850,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 150,00 |

D - Custo dos Imóveis Vendidos (Conta de Resultado)

C - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros) R\$ 850,00

f) Pelo registro do custo incorrido após a data da venda

D - Custo Diferido (Resultado de Exerc.Futuros)

C - Obras em Andamento (Ativo Circulante)
Empreendimento XYZ R\$ 5.000,00

Vejamos como ficaram os saldos das contas através dos rzonetes:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 1.000,00 | |
| | 99.000,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|--------|
| 85.000,00 | |
| | 850,00 |
| 84.150,00 | |

| Clientes | |
|------------|----------|
| 100.000,00 | 1.000,00 |
| 99.000,00 | |

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| | 70.000,00 |

| Obras em Andamento | |
|--------------------|-----------|
| XXXXXXXX | 15.000,00 |
| | 5.000,00 |

| Caixa | |
|----------|--|
| 1.000,00 | |

| Receita Vendas | |
|----------------|----------|
| | 1.000,00 |

| Custo Imov.Vendidos | |
|---------------------|--|
| 850,00 | |

| Custo Orç.Realizado | |
|---------------------|--|
| 5.000,00 | |

Logo, teríamos os seguintes lançamentos, pelo distrato:

a) D - Receita Diferida
C - Clientes R\$ 99.000,00

b) D - Obras em Andamento R\$ 15.000,00
D - Custo Orçado R\$ 70.000,00
C - Custo Diferido R\$ 85.000,00

c) D - Custo Diferido
C - Custo dos Imóveis Vendidos

R\$ 850,00

d) D - Obras em Andamento
C - Custo Orçado Realizado

R\$ 5.000,00

e) D - Devolução de Vendas
C - Caixa

R\$ 700,00

Vejam os como ficaram os razonetes, agora:

| Receita Diferida | |
|------------------|------------|
| | 100.000,00 |
| 1.000,00 | |
| 99.000,00 | |
| | 0,00 |

| Custo Diferido | |
|----------------|-----------|
| 85.000,00 | 850,00 |
| 850,00 | |
| | 85.000,00 |
| 0,00 | |

| Clientes | |
|------------|-----------|
| 100.000,00 | 1.000,00 |
| | 99.000,00 |
| | 0,00 |

| Custo Orçado | |
|--------------|-----------|
| | 70.000,00 |
| 70.000,00 | |
| | 0,00 |

| Obras em Andamento | |
|--------------------|-----------|
| XXXXXXX | 15.000,00 |
| | 5.000,00 |
| 15.000,00 | |
| 5.000,00 | |

| Caixa | |
|----------|--------|
| 1.000,00 | |
| | 700,00 |

| | |
|--|--------|
| | 300,00 |
|--|--------|

| Receita Vendas | |
|----------------|----------|
| | 1.000,00 |

| Custo Imov. Vendidos | |
|----------------------|--------|
| 850,00 | 850,00 |
| 0,00 | |

| Custo Orç. Realizado | |
|----------------------|----------|
| 5.000,00 | 5.000,00 |
| 0,00 | |

| (-) Devol. Vendas/Distratos | |
|-----------------------------|--------|
| | 700,00 |

11 - MODELO DE PLANO DE CONTAS

Apresentamos a seguir uma sugestão de plano de contas, para as empresas de construção civil, utilizável também por aquelas que trabalham com obras por empreitada.

MODELO DE UM PLANO DE CONTAS PARA EMPRESAS Da Área de constRUÇÃO CIVIL - EDIFICAÇÕES, LOTEAMENTOS E OBRAS POR EMPREITADA

(Elaborado por João Roberto D. Pinto)

ATIVO

1 - Circulante

1.1 - Disponível

1.1.1 - Caixa

1.1.2 - Bancos Conta Movimento}

1.1.3 - Aplicações Financeiras de Curto Prazo

1.2 - Créditos

1.2.1 - Clientes - Edificações e Loteamentos

1.2.1.1 - Empreendimento X

1.2.1.1.001 - Cliente A

1.2.1.1.002 - Cliente B

.

.

.

1.2.1.2 - Empreendimento Y

1.2.1.2.001 - Cliente A

1.2.1.2.002 - Cliente B

.
.
.
1.2.2 - Clientes - Obras por Empreitadas

1.2.1.1.001 - Cliente A

1.2.1.1.002 - Cliente B

1.3 - Impostos a Recuperar

1.4 - Adiantamentos a Empregados

1.5 - Adiantamentos a Fornecedores

1.6 - Estoques

1.6.1 - Almojarifado

1.6.2 - Obras em Andamento - Edificações e Loteamentos

1.6.2.1 - Empreendimento X

1.6.2.1.1 - Mão-de-obra

1.6.2.1.1.001 - Salários

1.6.2.1.1.002 - Previdência Social

1.6.2.1.1.003 - FGTS

1.6.2.1.1.004 - Férias

1.6.2.1.1.005 - Aviso Prévio

1.6.2.1.1.006 - Pro Labore

.
.
.
1.6.2.1.2 - Gastos Gerais

1.6.2.1.2.001 - Energia Elétrica

1.6.2.1.2.002 - Água

1.6.2.1.2.003 - Telefone

1.6.2.1.2.004 - Aluguel

1.6.2.1.2.005 - serviços de Terceiros

1.6.2.1.2.006 - Depreciações

1.6.2.1.2.007 - Conservação e Manutenção

1.6.2.1.2.008 - Material Aplicado

.
.
.
1.6.2.2 - Empreendimento Y

1.6.2.2.1 - Mão-de-obra

1.6.2.2.1.001 - Salários

1.6.2.2.1.002 - Previdência Social

1.6.2.2.1.003 - FGTS

1.6.2.2.1.004 - Férias

1.6.2.2.1.005 - Aviso Prévio

1.6.2.2.1.006 - Prolabore
.

- .
.
- 1.6.2.2.2 - **Gastos Gerais**
- 1.6.2.2.2.001 - Energia Elétrica
- 1.6.2.2.2.002 - Água
- 1.6.2.2.2.003 - Telefone
- 1.6.2.2.2.004 - Aluguel
- 1.6.2.2.2.005-serviços de Terceiros
- 1.6.2.2.2.006 - Depreciações
- 1.6.2.2.2.007 - Conservação e Manutenção
- 1.6.2.1.2.008 - Material Aplicado

1.6.3 - Imóveis Concluídos para Venda

- 1.6.3.01 - Imóvel A
- 1.6.3.02 - Imóvel B

- .
.

1.6.4 - Obras Por Empreitada - Custos a Apropriar

- 1.6.4.1 - Empreendimento X
- 1.6.4.1.1 - Mão-de-obra
- 1.6.4.1.1.001 - Salários
- 1.6.4.1.1.002 - Previdência Social
- 1.6.4.1.1.003 - FGTS
- 1.6.4.1.1.004 - Férias
- 1.6.4.1.1.005 - Aviso Prévio
- 1.6.4.1.1.006 - Pro Labore

- .
.

1.6.4.1.1.999 - (-) Custos Levados a Resultado

- 1.6.4.1.2 - Gastos Gerais
- 1.6.4.1.2.001 - Energia Elétrica
- 1.6.4.1.2.002 - Água
- 1.6.4.1.2.003 - Telefone
- 1.6.4.1.2.004 - Aluguel
- 1.6.4.1.2.005-serviços de Terceiros
- 1.6.4.1.2.006 - Depreciações
- 1.6.4.1.2.007 - Conservação e Manutenção
- 1.6.4.1.2.008 - Material Aplicado

- .
.

1.6.4.1.2.999 - (-) Custos Levados a Resultado

- 1.6.4.2 - Empreendimento Y
- 1.6.4.2.1 - Mão-de-obra

1.6.4.2.1.001 - Salários
1.6.4.2.1.002 - Previdência Social
1.6.4.2.1.003 - FGTS
1.6.4.2.1.004 - Férias
1.6.4.2.1.005 - Aviso Prévio
1.6.4.2.1.006 - Pro Labore

.

.

.

1.6.4.2.1.999 - (-) Custos Levados a Resultado

1.6.4.2.2 - Gastos Gerais

1.6.4.2.2.001 - Energia Elétrica
1.6.4.2.2.002 - Água
1.6.4.2.2.003 - Telefone
1.6.4.2.2.004 - Aluguel
1.6.4.2.2.005 - serviços de Terceiros
1.6.4.2.2.006 - Depreciações
1.6.4.2.2.007 - Conservação e Manutenção
1.6.4.2.2.008 - Material Aplicado

.

.

.

1.6.4.2.2.999 - (-) Custos Levados a Resultado

1.7 - Despesas de Exercício Seguinte

1.8 - Outros Créditos

2 - Realizável a Longo Prazo

Créditos com Sócios, Acionistas e Administradores

3 - Permanente

3.1 - Investimentos

3.1.01 - Participações em Outras Empresas
3.1.02 - Incentivos Fiscais

.

.

.

3.2 - Imobilizado

3.2.1 - Valor Original Corrigido

3.2.1.001 - Terrenos
3.2.1.002 - Prédios
3.2.1.003 - Máquinas e Equipamentos
3.2.1.004 - Móveis e Utensílios
3.2.1.005 - Veículos

.

3.2.2 - Depreciação Acumulada Corrigida

3.2.2.001 - Prédios

3.2.2.002 - Máquinas e Equipamentos

3.2.2.003 - Móveis e Utensílios

3.2.2.004 - Veículos

.

.

.

3.3 - Diferido

3.3.1 - Despesas Pré-Operacionais

PASSIVO

4 - Circulante

4.1 - Fornecedores

4.1.001 - Fornecedor A

4.1.002 - Fornecedor B

4.1.003 - Fornecedor C

.

.

.

4.2 - Empréstimos e Financiamentos Bancários

4.2.001 - Banco 1

4.2.002 - Banco 2

.

.

.

4.3 - Impostos e Contribuições a Pagar

4.3.001 - Contribuição Social Sobre o Lucro

4.3.002 - PIS

4.3.003 - COFINS

4.3.004 - IR - Fonte

4.3.005 - IR - Pessoa Jurídica

.

.

.

4.4 - Obrigações Trabalhistas

4.4.001 - Salários a Pagar
4.4.002 - Prolabore a Pagar
4.4.003 - Previdência Social
4.4.004 - FGTS
4.4.005 - Férias
4.4.006 - 13º Salário

4.5 - Custo Orçado
4.5.001 - Empreendimento X
4.5.001.001 - Custo Orçado
4.5.001.002 - (-) Custo Orçado Efetivamente Realizado

4.6 - Obras por Empreitada - Receitas a Apropriar

4.6.001 - Obra X

4.6.002 - Obra Y

4.6.999 - (-) Receitas Levadas a Resultado

4.7 - Outros Débitos

.

.

5 - Exigível a Longo Prazo

5.1 - Débitos com Sócios, Acionistas e Administradores

5.2 - Empréstimos Longo Prazo

.

.

5.3 - Custo Orçado
5.3.001 - Empreendimento X
5.3.001.001 - Custo Orçado
5.3.001.002 - (-) Custo Orçado Efetivamente Realizado

6 - Resultados de Exercícios Futuros

6.1 - Receita Diferida

6.2.1 - Empreendimento X

6.2.2 - Empreendimento Y

6.2 - Custo Diferido

6.2.1 - Empreendimento X

6.2.2 - Empreendimento Y

7 - Patrimônio Líquido

7.1 - Capital Social Integralizado

7.1.1 - Capital Subscrito

7.1.2 - (-) Capital a Integralizar

7.2 - Reservas de Capital

7.3 - Reservas de Reavaliação

7.4 - Reservas de Lucros

7.5 - Lucros ou Prejuízos Acumulados

8 - Receitas

8.1 - Receitas Operacionais

8.1.1 - Receita Bruta de Vendas de Imóveis

8.1.1.01 - Empreendimento X

8.1.1.02 - Empreendimento Y

8.1.2 - Receitas de Obras por Empreitada

8.1.2.01 - Obra X

8.1.2.02 - Obra Y

8.1.3 - Deduções da Receita Bruta

8.1.3.1 - PIS

8.1.3.2 - COFINS

8.1.3.3 - Vendas Canceladas

8.1.3.4 - Descontos Incondicionais

8.1.4 - Receitas Financeiras

8.1.4.01 - Juros Recebidos

8.1.4.02 - Variações Monetárias Ativas

8.1.4.03 - Descontos Obtidos

8.1.4.04 - Multas Auferidas

.

.

.

8.1.5 - Outras Receitas Operacionais

8.2 - Receitas Não Operacionais

8.2.1 - Venda/Baixa de Bens do Ativo Permanente

9 - CUSTOS E DESPESAS

9.1 - Custo dos Imóveis Vendidos

9.1.01 - Empreendimento X

9.1.02 - Empreendimento Y

9.2 - Custo de Obras por Empreitada

9.2.01 - Obra X

9.2.02 - Obra Y

9.3 - Despesas Operacionais

9.3.1 - Despesas Administrativas

9.3.1.1 - Despesas com Pessoal

9.3.1.1.001 - Salários

9.3.1.1.002 - Previdência Social

9.3.1.1.003 - FGTS

9.3.1.1.004 - Férias
9.3.1.1.005 - Aviso Prévio
9.3.1.1.006 - Pro Labore

.

.

9.3.1.2 - Gastos Gerais
9.3.1.2.001 - Energia Elétrica
9.3.1.2.002 - Água
9.3.1.2.003 - Telefone
9.3.1.2.004 - Aluguel
9.3.1.2.005 - serviços de Terceiros
9.3.1.2.006 - Depreciações
9.3.1.2.007 - Conservação e Manutenção

.

9.3.2 - Despesas Comerciais
9.3.2.001 - Propaganda e Publicidade
9.3.2.002 - Comissões

.

.

.

9.3.3 - Despesas Tributárias
9.3.3.01 - Multas
9.3.3.02 - Impostos e Taxas

9.3.4 - Despesas Financeiras

9.3.4.001 - Juros Passivos
9.3.4.002 - Variações Monetárias Passivas
9.3.4.003 - Despesas Bancárias

9.4 - Despesas Não Operacionais

9.4.1 - Custo de Bens do Ativo Permanente Baixados/Vendidos.