

INSTRUÇÃO NORMATIVA RF Nº 84, de 20.12.79

Observação do Autor: Esta Instrução Normativa sofreu diversas alterações através da IN RF nº 23, de 25.03.83. Para facilitar o trabalho, a apresentaremos com a inclusão destas alterações, e não com o seu texto original.

Estabelece normas para apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis.

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,

Considerando as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e pelo Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, na sistemática de apuração dos resultados de operações imobiliárias,

Resolve:

Estabelecer normas para apuração e tributação dos resultados operacionais do contribuinte cuja atividade econômica seja compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda.

Francisco Neves Dornelles

Seção I Introdução

1 - Contribuinte

1.1 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou empreender desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda deverá, para efeito de determinar o lucro real, obedecer às condições constantes desta Instrução Normativa.

1.2 - A expressão "contribuinte" abrange, além da pessoa jurídica que se dedicar a qualquer das atividades descritas no subitem anterior, a pessoa física considerada empresa individual por promover a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos dos Decretos-leis nºs 1.381/74 e 1.510/76.

2 - Unidade Imobiliária

A expressão "unidade" utilizada nesta Instrução Normativa compreende:

- 1 - o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;
- 2 - cada lote oriundo de desmembramento de terreno;
- 3 - cada terreno decorrente de loteamento;
- 4 - cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária;
- 5 - o prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma.

Seção II Estoque

3- Registro Permanente de Estoque

3.1 - O contribuinte deverá manter registro permanente de estoque para determinar o custo dos imóveis vendidos.

3.2 - O registro permanente de estoque de imóveis será feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados, a critério do contribuinte.

3.3 - O registro das existências de imóveis tomará por modelo as fichas usuais de controle de estoques, podendo ter outros elementos informativos, peculiares às atividades imobiliárias, que o contribuinte entender necessários.

3.4 - O livro ou os conjuntos de fichas, mapas ou formulários citados no subitem 3.2 não precisam ser registrados nem autenticados por nenhum órgão ou repartição, mas deverão conter termos de abertura e de encerramento assinados pelo contribuinte e por contabilista legalmente habilitado, adotando-se, em relação aos termos dos conjuntos mencionados, as mesmas regras aplicáveis no caso de substituição do Livro Diário por fichas ou formulários contínuos.

3.5 - A dispensa de registro e autenticação a que se refere o subitem anterior não desobriga o contribuinte de manter o registro de estoque em boa ordem e guarda, à disposição da autoridade fiscalizadora, até que ocorra a inexigibilidade dos créditos tributários de operações nele escrituradas.

3.6 - O registro de estoque será escriturado com base nos lançamentos dos custos pagos ou incorridos e das baixas de estoque constantes da escrita comercial.

3.7 - A escrituração do registro de estoque poderá ser feita de forma sucinta, mediante simples referência à folha e ao número do livro diário em que forem efetuados os lançamentos mencionados no subitem precedente, ou, então, mediante indicação do número de ordem de cada lançamento contábil, no caso de contabilidade feita por processamento de dados.

3.7.1 - O contribuinte que mantiver a escrituração dos empreendimentos ou unidades, individualmente, em conta analítica de razão, poderá valer-se de cópia da ficha sintética ou da ficha analítica dos lançamentos respectivos para suprimento da exigência do registro permanente de estoque, desde que este controle seja ampliado por mapas complementares para neles se indicar a quantidade de unidades construídas, de unidades vendidas e de unidades em estoque, bem como das áreas correspondentes em metros quadrados ou frações ideais.

3.8 - O registro de estoque abrangerá todos os imóveis destinados à venda, inclusive terrenos oriundos de desmembramento ou constantes de loteamento em implantação, edificações em andamento e respectivos terrenos ou frações ideais de terreno resultantes de incorporação imobiliária e quaisquer outros prédios em construção para venda.

3.9 - No caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deverá discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta, considerando-se atendida esta exigência se a discriminação constar no livro de registro de inventário, na forma do subitem 4.3.

3.10 - A forma de proceder à discriminação referida no subitem anterior ficará a critério do contribuinte.

4 - Registro de Inventário

4.1 - A exigência do registro permanente de estoque não dispensa o contribuinte da obrigação de possuir e escriturar o livro de inventário previsto na legislação do Imposto de Renda, sendo função daquele subsidiar este, principalmente no que se refere à determinação do custo e discriminação dos imóveis em estoque por ocasião do balanço.

4.2 - No final de cada exercício social, deverão constar no livro de registro de inventário todos os imóveis destinados à venda, tal como indicados no subitem 3.8.

4.3 - As unidades existentes em estoque na data do balanço serão discriminadas no livro de registro de inventário do seguinte modo:

1 - os imóveis adquiridos para venda, um por um;

2 - os terrenos oriundos de desmembramento ou loteamento, por conjunto de lotes com idêntica dimensão ou por quadras, quando referentes a um mesmo empreendimento; ou, então, terreno por terreno, se assim preferir o contribuinte;

3 - as edificações resultantes de incorporação imobiliária, inclusive respectivos terrenos, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e o mesmo padrão de acabamento, conquanto se refiram a um mesmo empreendimento; ou, então, unidade por unidade, se assim preferir o contribuinte;

4 - os prédios contruídos para venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

5 - Correção Monetária dos Imóveis em Estoque

Omitimos este item devido ao fato da correção monetária de estoques, assim como das demais contas, estar extinta desde 1º de janeiro de 1996.

Seção III Custo

6 - Formação do Custo

6.1 - O custo dos imóveis vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

1 - o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e

2 - os custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

6.2 - As atividades descritas na alínea 2 do subitem anterior correspondem à atividade de produção de bens a que se refere o § 1º do artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/77, e os custos a elas pertinentes deverão, portanto, compreender:

1 - o custo de aquisição de materiais e quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção, inclusive os custos de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação desses insumos;

2 - o custo dos serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os tributos sobre eles devidos que onerem o contribuinte;

3 - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

4 - os custos de locação, arrendamento mercantil, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

5 - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

6 - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

6.3 - Os custos mencionados no subitem precedente deverão guardar relação direta com a realização das atividades de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

6.4 - As despesas com as vendas, as despesas financeiras, as despesas gerais e administrativas e quaisquer outras, operacionais e não operacionais, não integram o custo dos imóveis vendidos.

6.4.1 - Os encargos financeiros quando especificamente vinculados a um empreendimento, observado o princípio da uniformidade, poderão ser considerados integrantes do custo.

7 - Custos Pagos ou Incorridos

7.1 - Os custos pagos, admitidos na formação do custo do imóvel vendido, aos quais se reporta o artigo 28 do Decreto-lei nº 1.598/77, são apenas aqueles que, além de estarem pagos, se referem a bens ou serviços adquiridos ou contratados para específica aplicação no empreendimento de que a unidade negociada fará parte.

7.2 - Os bens adquiridos para estocagem, sem destinação específica, portanto, deverão ser debitados a uma conta de almoxarifado e somente serão apropriados ao custo de qualquer empreendimento quando nele aplicados.

7.3 - Além dos valores pagos, a que se refere o subitem 7.1, integrarão o custo do imóvel vendido, como custos incorridos, todos aqueles fatores de produção de que tratam as alíneas 1 a 6 do subitem 6.2.

7.4 - Todos os custos pagos ou incorridos serão primeiramente debitados a uma conta representativa das obras em andamento, classificável no ativo circulante, para depois serem considerados na formação do custo de cada unidade vendida.

7.5 - Os custos pagos ou incorridos referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

8 - Custos Contratados

8.1 - O contribuinte poderá também computar, na formação do custo do imóvel vendido, os custos contratados para a realização das obras ou melhoramentos a que estiver obrigado.

8.2 - Os custos contratados relativos a empreendimentos que compreendam duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

8.3 - Os custos contratados poderão ser atualizados monetariamente, desde que cláusula contratual nesse sentido tenha sido estipulada entre o contribuinte e o fornecedor dos bens ou serviços.

8.4 - Os valores referentes à atualização monetária dos custos contratados serão computados, no custo de cada unidade vendida, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

8.5 - O custo contratado a contabilizar será apenas o que disser respeito ao imóvel vendido, entendendo-se, portanto, que a contabilidade não deverá registrar custos contratados apropriáveis a unidades por vender.

8.6 - O valor dos custos contratados respectivos ao imóvel vendido deverá ser creditada a conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo, na data da efetivação da venda, em contrapartida a um dos seguintes débitos:

1 - débito a conta própria de resultado do exercício, se referente a 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;

2 - débito a conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, se referente a unidade não concluída vendida a prazo ou prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda - na hipótese de interesse do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida.

8.7 - Os custos contratados após o dia da efetivação da venda, bem como as atualizações monetárias dos contratos de fornecimento de bens ou serviços ocorridas depois dessa data, serão creditados à conta do passivo citada no subitem anterior, em contrapartida a débitos a conta específica de resultado do exercício ou a conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros (subitens 12.1, 14.1 e 14.3).

8.8 - À medida que os fornecedores de bens ou serviços forem cumprindo os contratos em que sejam partes, o contribuinte deverá debitar a conta do passivo mencionada no subitem 8.6 e creditar a conta do passivo referida no subitem 7.4, pelo valor do custo contratado, apropriável a cada unidade vendida.

8.9 - O contribuinte fica obrigado a manter, à disposição da fiscalização ou dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, demonstração analítica, por empreendimento, dos custos contratados incluídos na formação do custo de cada unidade vendida, assim como dos efeitos da atualização monetária dos respectivos contratos de fornecimento de bens ou serviços.

8.10 - Havendo opção do contribuinte pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido por concluir (subitem 9.1), todo e qualquer custo objeto de contrato posterior à data da efetivação da venda, respectivo à unidade mencionada, deverá ser considerado como contratado em função do custo orçado.

9 - Custos Orçados

9.1 - se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar.

9.2 - As expressões "custo orçado" e "orçamento" serão empregadas nesta Instrução Normativa como expressões equivalentes, ou sinônimas, sempre que se desejar tratar do montante orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos a que se refere o subitem precedente.

9.3 - O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes de

mercado na data em que o contribuinte optar por ele, e corresponderá à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a mencionada data.

9.4 - A opção para computar o custo orçado deverá ser feita até a data em que se der o reconhecimento do lucro bruto da venda de unidade isolada ou da primeira unidade de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades distintas.

9.5 - Os custos orçados referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

9.6 - A opção mencionada no subitem 9.4 será feita para cada empreendimento separadamente, e, uma vez adotada, o custo orçado deverá ser computado na apuração individual do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.

9.7 - A faculdade a que se refere o subitem 9.1 poderá também ser exercida em relação às unidades à venda, não concluídas, integrantes de empreendimento já em execução no primeiro dia do exercício social iniciado no ano de 1978.

9.8 - Excepcionalmente, no caso de que trata o subitem anterior, o critério do custo orçado abrangerá apenas parte das unidades do empreendimento, ou seja, somente aquelas existentes em estoque na data ali mencionada, e sua aplicação ocorrerá a partir da efetivação da venda da primeira destas unidades.

9.9 - O valor orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos poderá ser modificado, em qualquer época, em decorrência:

1 - de sua atualização monetária;

2 - de alterações no projeto ou nas especificações do empreendimento;

3 - de sua correção monetária, nos termos do subitem 9.16.

9.10 - A atualização do custo orçado será admitida sempre que a aquisição de materiais ou bens, a contratação de obras ou serviços e a realização de despesas ou encargos tiverem que ser feitas a preços diferentes dos previstos no orçamento.

9.11 - As alterações a que se refere a alínea 2 do subitem 9.9, admitidas para efeito de modificação do custo orçado, são apenas as que se relacionarem com a quantidade ou qualidade dos materiais, bens, obras ou serviços ou com a natureza dos encargos ou despesas estipulados no orçamento.

9.12 - Os valores referentes à atualização monetária e a alterações nas especificações do orçamento serão computados, no custo de cada unidade vendida, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

9.13 - O custo orçado a contabilizar será apenas o que disser respeito ao imóvel vendido, entendendo-se, portanto, que a contabilidade não deverá registrar custos orçados apropriáveis a unidades por vender.

9.14 - O valor dos custos orçados respectivos ao imóvel vendido deverá ser creditado a conta específica do passivo circulante ou passivo exigível a longo prazo, na data da efetivação da venda, em contrapartida a um dos débitos indicados nas alíneas 1 e 2 do subitem 8.6.

9.15 - As modificações ocorridas no valor do orçamento da unidade vendida serão creditadas à conta do passivo citada no subitem anterior, em contrapartida a débitos a conta específica de resultado do exercício ou a conta própria do grupo de resultado de exercícios futuros (subitens 12.2, 14.2 e 14.4).

9.16 - Como critério alternativo à atualização monetária de que trata o subitem 9.10, o saldo contabilizado do custo orçado relativo às unidades vendidas poderá ser corrigido em função da variação do valor da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional - ORTN, devendo essa correção receber o mesmo tratamento previsto no subitem 9.15.

9.16.1 - O valor do saldo do custo orçado será controlado em ORT, mediante a divisão dos valores iniciais, dos eventuais acréscimos e das realizações de custo pelo valor nominal da ORTN no mês de cada um dos fatos ora referidos.

9.16.2 - Para controle do saldo do custo orçado sugere-se a utilização de mapa conforme modelo aprovado pela

Instrução Normativa SRF nº 035, de 24 de julho de 1978.

9.17 - A falta de atualização monetária em bases reais ou de correção monetária do custo orçado, em cada período-base, constitui indício de que o valor inicialmente previsto foi a preços superiores aos correntes de mercado.

9.18 - O valor da correção monetária das unidades em estoque, que venham a ser vendidas antes de completado o empreendimento, não poderá influenciar os registros na conta de controle do custo orçado.

9.19 - O contribuinte fica obrigado a manter, à disposição da fiscalização ou dos órgãos da Secretária da Receita Federal, demonstração analítica, por empreendimento, dos valores computados como custo orçado de cada unidade vendida, bem como dos efeitos da atualização monetária e de alterações nas especificações do orçamento.

Seção IV Venda

10 - Efetivação ou Realização da Venda

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

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

10.3 - No caso de 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 antecipações de clientes, classificável no passivo circulante.

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

10.5 - será computado no resultado do exercício social 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 exercício social anterior.

10.6 - As expressões "receita da venda", "receita bruta da venda", "receita exclusiva da venda" e "preço da venda" são empregadas nesta Instrução Normativa como expressões equivalentes, ou sinônimas, valendo a conceituação estabelecida no subitem 21.7.

Seção V Tributação

Subseção I Resultados das Vendas à Vista

11 - Venda à Vista de Unidade Concluída

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

12 - Venda à Vista de Unidade Não Concluída

12.1 - No caso de venda à vista de unidade não concluída, 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 constantes das divisões do presente subitem.

12.1.1 - 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.

12.1.2 - Uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na divisão de subitem 12.1.1, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a venda.

12.1.3 - 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, terão o seguinte tratamento:

1 - 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 exercício social como custo adicional da venda;

2 - a parte apurada em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente será computada no resultado desse exercício social como custo de exercício anterior, e representará parcela redutora do lucro bruto em venda desse período-base posterior.

12.1.4 - As atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida terão o mesmo tratamento previsto nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 12.1.3.

12.2 - No caso de venda à vista de unidade não concluída, 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 das divisões do presente subitem.

12.2.1 - 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 a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou.

12.2.2 - Uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na divisão de subitem 12.2.1, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a venda.

12.2.3 - 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:

1 - 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;

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 exercício social como custo de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

Subseção II

Resultados das Vendas a Prazo ou à Prestação

13 - Venda a Prazo ou à Prestação de Unidade Concluída

13.1 - Na venda a prazo ou à prestação de unidade concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação.

13.2 - Na venda a prazo ou à prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

13.2.1 - O lucro bruto será controlado 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 do imóvel.

13.2.2 - 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 do exercício, parte do lucro bruto proporcional à referida receita nele recebida.

14 - Venda a Prazo ou à Prestação de Unidade Concluída

14.1 - No caso de venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base 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 nas divisões de subitem 12.1.1 a 12.1.4.

14.2 - No caso de venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base 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 estabelecido nas divisões de subitem 12.2.1 a 12.2.3.

14.3 - Na hipótese de venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, quando 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 da venda recebida, o contribuinte deverá observar as normas dispostas nas divisões do presente subitem.

14.3.1 - Quanto às apurações iniciais do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da 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 da venda.

14.3.2 - Com referência ao reconhecimento do lucro bruto:

1 - o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a atualização de conta ou contas do grupo de resultados 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 exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

14.3.3 - 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 (subitem 7.4) ou nesta registrados diretamente (subitem 8.6, alínea 2), 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 no encerramento do exercício social, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período-base, de tal modo que o montante do lucro reconhecido no exercício social 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.

14.3.4 - Como procedimentos alternativos aos estabelecidos nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 14.3.3, poderão ser adotados os seguintes:

1 - no final do exercício social, o contribuinte aplicará a última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da 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 exercício social.

14.3.5 - 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 exercício social como custo adicional da venda;

2 - a parte apurada em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente será computada no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

14.3.6 - São válidas, para as atualizações monetárias dos custos contratados respectivos à unidade vendida, todas as disposições constantes das divisões de subitem 14.3.3 a 14.3.5.

14.3.7 - 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 o final de cada exercício social, entendendo-se, portanto, que as disposições constantes da alínea 1 da divisão de subitem 14.3.3 e da alínea 1 da divisão de subitem 14.3.5 só se aplicam àqueles que optarem pelo reconhecimento do lucro bruto a medida do recebimento de cada prestação.

14.4 - Na hipótese de venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, quando optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, o contribuinte deverá observar as normas dispostas nas divisões do presente subitem.

14.4.1 - Quanto às apurações de custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da 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 a 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 da venda.

14.4.2 - Com referência ao reconhecimento do lucro bruto:

1 - o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, 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.

14.4.3 - 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 no encerramento do exercício social, do lucro bruto reconhecido proporcionalmente aos valores recebidos no período base, de tal modo que o montante do lucro reconhecido no exercício social 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.

14.4.4 - Como procedimentos alternativos aos estabelecidos nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 14.4.3, poderão ser adotados os seguintes:

1 - no final do exercício social, o contribuinte aplicará a última relação do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da 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 exercício social.

14.4.5 - 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 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;

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 exercício social como custo de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

14.4.6 - 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 o final de cada exercício social, entendendo-se, portanto, que as disposições constantes da alínea 1 da divisão de subitem 14.4.3 e da alínea 1 da divisão de subitem 14.4.5 só se aplicam àqueles que optarem pelo reconhecimento do lucro bruto à medida do recebimento de cada prestação.

Subseção III **Diferença de Valor Entre o Custo Orçado e o Custo Realizado**

15 - Apuração e Conceituação da Diferença de Valor

15.1 - Consoante estabelecido no subitem 9.14, o custo orçado para a 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.

15.2 - 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 exercício social em que o empreendimento for concluído.

15.3 - Quando o custo orçado resultar superior ao custo realizado para a conclusão do empreendimento, a diferença constatada entre eles será chamada, nesta Instrução Normativa, de insuficiência de custo realizado ou abreviadamente, insuficiência de custo.

15.4-se, ao contrário, o custo orçado resultar inferior ao custo realizado para a conclusão das obras ou melhoramentos, a diferença verificada entre um e outro será intitulada de excesso de custo realizado ou, resumidamente, excesso de custo.

16 - Tratamento Contábil da Insuficiência de Custo Realizado

16.1 - No caso de unidade não concluída vendida à vista, ou vendida a prazo ou à prestação com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, 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 creditado à conta de resultado do exercício, como recuperação de custo do exercício;

2 - se a conclusão se der num período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada à conta de resultado desse exercício social, como recuperação de custo de exercícios anteriores, representando, em

conseqüência, parcela aumentativa do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

16.2 - No caso de unidade não concluída vendida a prazo ou à prestação, com pagamento restante ou pagamento total para depois do período-base da venda, o contribuinte deverá, em função da insuficiência de custo realizado, observar os procedimentos previstos nas divisões do presente subitem.

16.2.1 - 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 creditada 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 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 exercício social.

16.2.2 - 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 na liquidação do débito de subseqüente reconhecimento do lucro bruto, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada a conta de resultado do exercício, como recuperação de custo do exercício e de exercícios 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 exercício social, como recuperação de custo de exercícios anteriores, representando, em conseqüência, parcela aumentativa do lucro bruto em venda desse período-base posterior.

16.2.3 - A relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, a que se refere a alínea 1 da divisão de subitem 16.2.1, passará a ser aplicada sobre cada prestação recebida após a conclusão do empreendimento, sendo passível de reajuste por ocasião de subseqüente correção monetária do saldo credor do preço.

17 - Tratamento Contábil do Excesso de Custo Realizado

17.1 - No caso de unidade não concluída vendida à vista, ou vendida a prazo ou à prestação com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, 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 à conta de resultado do exercício, como adicional da venda;

2 - se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, o excesso de custo será creditado à conta de resultado desse exercício social, como custo adicional de exercícios anteriores, representando, em conseqüência, parcela redutora do lucro bruto em vendas esse período-base posterior.

17.2 - No caso de unidade não concluída vendida a prazo ou à prestação, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o contribuinte deverá, em função do excesso de custo realizado, observar os procedimentos previstos nas divisões do presente subitem.

17.2.1 - 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 do controle do custo orçado e debitado à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, com o subseqüente 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 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, no resultado dessa subtração, o valor do custo adicional a ser transferido da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado do exercício social.

17.2.2 - 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 à conta de resultado do exercício, como custo adicional do exercício e de exercícios 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 à conta de resultado desse exercício social, como custo adicional de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

17.2.3 - A relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, a que se refere a alínea 1 da divisão de subitem 17.2.1, 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.

18 - Tratamento Fiscal da Insuficiência de Custo Realizado

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

18.2 - A insuficiência de custo realizado, quando não superior a 15% do total do orçamento, será incluída normalmente no resultado do exercício social 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.

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

18.3.1 - 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.

18.3.2 - 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:

1 - será computada no resultado do exercício social em que o empreendimento for concluído;

2 - ensejará a cobrança de correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado.

18.4 - Para efeito mencionado na alínea 2 da divisão de subitem 18.3.2, a insuficiência de custo será distribuída, extracontabilmente, pelos períodos-base em que houver ocorrido reconhecimento do lucro bruto da venda, mediante a observância das seguintes regras:

1 - a relação 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 exercício social;

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 em número de OTN e os juros de mora.

18.5 - Se, em determinado período-base, for negativo o resultado da subtração indicada na alínea 2 do subitem anterior, ele será adicionado ao lucro bruto já reconhecido no período-base subsequente, para fim de determinação da diferença a tributar relativa a esse último período-base.

18.6 - A atualização monetária do valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado (subitem 15.3) será efetuada, pelo contribuinte, com observância da legislação de regência.

18.7 - Os juros de mora, também devidos, serão calculados sobre o valor do imposto postergado observando-se a legislação pertinente.

18.8 - O imposto postergado em número de OTN e os juros de mora respectivos, serão pagos juntamente com o imposto anual devido no exercício financeiro correspondente ao período-base em que o contribuinte houver concluído as obras ou melhoramentos orçados.

18.9 - Para efeito do pagamento a que se refere o subitem anterior, o imposto postergado será calculado à alíquota vigente no exercício financeiro em que deveria ter sido recolhido.

18.10 - (Revogado pelo item 1, inciso XII, da Instrução Normativa SRF nº 023/83).

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

18.12 - Consideram-se nulos, para efeitos fiscais, quaisquer estornos de valores creditados à conta de controle do custo orçado (subitem 9.14) que sejam efetuados com o propósito de evitar a ocorrência da diferença tratada neste item.

19 - Tratamento Fiscal do Excesso de Custo Realizado

19.1 - Em princípio, o excesso de custo realizado não acarretará ao contribuinte conseqüências negativas de natureza tributária, a não ser que este deixe de observar os procedimentos determinados nas divisões de subitem 17.2.1 e 17.2.3.

19.2 - 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 do exercício social dessa imputação.

19.3 - A possível postergação do pagamento de imposto, em decorrência da inobservância dos procedimentos referidos no subitem 19.1 e da simultânea adoção da medida tratada no subitem anterior, sujeitará o contribuinte ao pagamento de correção monetária e juros de mora, de conformidade com a legislação de regência.

Subseção IV Venda Contratada com Cláusulas de Juros e Correção Monetária

20 - Venda Contratada com Juros

20.1 - Na venda de imóvel com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da transação, os juros estipulados no contrato deverão ser apropriados aos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

20.2 - No caso de opção do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida (subitens 13.2, 14.3 ou 14.4), sugere-se 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.

21 - Venda Contratada com Cláusula de Correção Monetária

21.1 - A correção monetária do saldo credor do preço será tratada, em termos contábeis e fiscais, observando-se o disposto nas divisões do presente subitem.

21.1.1 - Quando tiver por objeto prestações a receber constantes do balanço de abertura do exercício social em 1978 e prestações decorrentes da venda de terrenos e outros imóveis existentes em estoque nesse balanço, inclusive relativas a unidades resultantes de desmembramentos, loteamentos, incorporações ou construções feitos em aproveitamento dos referidos terrenos, a correção monetária poderá ser levada a conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, hipóteses em que deverá ser computada no resultado de cada exercício social à medida do recebimento das mencionadas prestações.

21.1.2 - Tratando-se de prestações a receber decorrentes da venda de terrenos e outros imóveis adquiridos a partir do exercício social iniciado em 1978, inclusive relativas a unidades resultantes de desmembramentos, loteamentos, incorporações ou construções efetuados em aproveitamento de terrenos comprados já no citado exercício social e nos exercícios subseqüentes, os procedimentos a adotar, quanto à correção monetária, são os seguintes:

1 - primeiramente, o contribuinte 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;

2 - em seguida, levará a débito da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros referida na alínea precedente e a crédito de conta de variações monetárias ativas, de resultado do exercício, o valor que excede 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.

21.1.3 - No caso de prestações a receber oriundas da venda de unidades resultantes de desmembramentos, loteamentos, incorporações ou construções feitos aproveitando-se, conjuntamente, terrenos adquiridos antes e depois do balanço de abertura do exercício social iniciado em 1978, a correção monetária dos valores a receber poderá ser contabilizada e computada no resultado de cada exercício social pela forma disposta na divisão do subitem 21.1.1.

21.1.4 - Para efeitos do disposto nas alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 21.1.2, os juros de que trata o item 20 não integram o saldo credor do preço.

21.2 - A diferença entre o valor creditado e o valor debitado a conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, a que se referem as alíneas 1 e 2 da divisão de subitem 21.1.2, corresponderá à correção do saldo do lucro bruto prevista no § 2º do artigo 29 do Decreto-lei nº 1.598/77.

21.3 - Como alternativa aos procedimentos indicados na divisão de subitem 21.1.2, 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.

21.4 - Enquanto prevalecer a opção do contribuinte pelo reconhecimento do lucro bruto em função da receita recebida (subitens 13.2, 14.3 ou 14.4), o lucro corrigido será computado no resultado de cada exercício social proporcionalmente aos recebimentos ocorridos.

21.5 - A exemplo do que foi proposto no subitem 20.2, sugere-se ao contribuinte que os débitos de correção monetária feitos ao cliente sejam controlados separando-se as quantias relativas às variações monetárias ativas e às correções monetárias do lucro bruto, levando-se esses valores para contas distintas do ativo circulante.

21.6 - O valor da correção monetária do lucro bruto será incorporado ao débito do cliente constante da conta de controle da receita da venda (subitem 20.2).

21.7 - A conta mencionada no final do subitem 20.2 servirá para controlar a receita exclusiva da venda, entendendo-se como tal, além do valor inicial da transação, os acréscimos de preço resultantes de modificações na obra e o valor da correção monetária do lucro bruto.

21.8 - Uma vez adotadas contas distintas para o controle dos débitos do cliente relativos a variações monetárias ativas e a receita exclusiva da venda, o contribuinte, ao receber uma prestação, deverá distribuir o valor recebido pelas contas mencionadas, visando encerrar, em primeiro lugar, aquela conta e, por último, esta.

21.8.1 - Para os efeitos do disposto neste subitem, poderão ser atribuídos à conta de controle de débito do cliente correspondente às variações monetárias ativas, até o limite desse débito, todos os pagamentos recebidos no exercício social, ainda que anteriores ao crédito efetuado nos termos da alínea 2 da divisão de subitem 21.1.2.

21.9 - As recomendações sobre a separação de débitos e a movimentação de valores contidas nos subitens 21.5 a 21.8 aproveitam apenas aos casos de venda de imóveis previstos na divisão de subitem 21.1.2 e têm em vista facilitar,

ao contribuinte, o preenchimento do quadro demonstrativo de que tratará o subitem 22.2 desta Instrução Normativa.

21.10 - O cálculo das parcelas a serem apropriadas em conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros e em conta de variações monetárias ativas, de resultado do exercício (divisão de subitem 21.1.2, alínea 2, subitem 21.3), deverá ser efetuado antes do reconhecimento do lucro bruto em função da receita da venda recebida no exercício.

Seção VI Disposições Finais

22 - Normas Suplementares

22.1 - Todos os procedimentos e apurações regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o diferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, deverão ser efetuados na escrita comercial, sendo, portanto, vedado ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do livro de apuração do lucro real.

22.2 - Fica instituído, pela presente Instrução Normativa, um quadro demonstrativo para utilização por contribuinte que optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido por concluir (subitens 12.2, 14.2, 14.4), observadas as regras dispostas nas divisões deste subitem, quadro este que somente será preenchido no caso de ocorrência, por empreendimento, de insuficiência de custo superior a 15% do valor orçado relativo às unidades vendidas contabilizado nos termos do subitem 9.13.

22.2.1 - O quadro demonstrativo poderá constar de livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados, a critério do contribuinte.

22.2.2 - O demonstrativo deverá ser impresso com base no modelo anexo a esta Instrução Normativa, podendo ter, apenas em seu cabeçalho, outros elementos informativos que o contribuinte entender convenientes.

22.2.3 - O livro, ou as fichas, ou os mapas ou formulários citados na divisão de subitem 22.2.1 não precisam ser registrados nem autenticados por nenhum órgão ou repartição.

22.2.4 - A dispensa de registro e autenticação a que se refere a divisão de subitem 22.2.3 não desobriga o contribuinte de manter os quadros demonstrativos preenchidos, em boa ordem e guarda, à disposição da autoridade fiscalizadora, até que ocorra a inexigibilidade dos créditos tributários originados de operações neles escriturados.

22.2.5 - O quadro demonstrativo será preenchido com base nos lançamentos constantes da escrita comercial, ao término de cada empreendimento.

22.2.6 - O contribuinte deverá preencher um quadro demonstrativo para cada unidade vendida em relação a qual tenha feito opção pelo cômputo do custo orçado (subitem 9.6), independentemente das condições de pagamento contratadas com o comprador.

22.2.7 - As instruções para o preenchimento do quadro demonstrativo são as constantes de folha em anexo.

22.2.8 - O não preenchimento do quadro demonstrativo, nas condições previstas nesta Instrução Normativa, importará na perda do direito à opção pela apropriação do custo orçado no custo dos imóveis vendidos.

22.3 - O quadro demonstrativo ora instituído não se confunde com a demonstração analítica prevista no subitem 9.19.

22.4 - São aplicáveis, às demonstrações analíticas previstas nos subitens 8.9 e 9.19, as mesmas regras citadas nas divisões de subitens 22.2.3 e 22.2.4. (Redação dada pelo item 1, inciso XVIII, da Instrução Normativa SRF nº 023/83).

22.5 - O contribuinte que, antes da publicação desta Instrução Normativa, houver utilizado a faculdade de corrigir monetariamente o custo dos imóveis em estoque estabelecida no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.648/78, poderá deixar de fazê-lo a partir do exercício financeiro de 1980. (Decreto-lei nº 2.056/83 - Torna obrigatória a correção monetária.)

22.6 - Na hipótese de optar pela continuidade da correção monetária do imóveis em estoque, o contribuinte ficará sujeito à regra disposta no subitem 5.2 do presente ato normativo.

22.7 - É facultado ao contribuinte apurar e reconhecer o lucro bruto até o final de cada exercício social.

22.8 - Quando duas ou mais pessoas jurídicas executarem conjuntamente um mesmo projeto, este será considerado

um empreendimento para cada uma delas, devendo a apropriação dos valores pertinentes ser efetuada da proporção da participação estipulada entre elas.

22.9 - É facultado ao contribuinte apurar e reconhecer o lucro bruto da venda por empreendimento, mediante registro englobado das receitas e custos, entendendo-se, neste caso, que todas as disposições desta Instrução Normativa, pertinentes à apuração e ao reconhecimento no lucro bruto por unidade, se aplicam a empreendimento.

22.9.1 - Para efeitos deste subitem, considera-se empreendimento o conjunto de unidades, objeto de um mesmo projeto, cuja execução física seja realizada como um todo, a um só tempo.

22.9.2 - O disposto neste subitem não prejudica as normas dos subitens 8.5, 9.8 e 9.13, que serão sempre observadas, bem como não libera o contribuinte das obrigações a seguir discriminadas:

1 - relacionar as unidades imobiliárias nos termos dos subitens 3.9 e 4.1 a 4.3;

2 - proceder, por cliente, a apropriação prevista no subitem 20.1;

3 - proceder, por cliente, aos controles previstos na divisão de subitem 21.1.2 e nos subitens 21.3 e 21.6 a 21.8.

22.9.3 - O registro englobado das receitas a que se refere este subitem somente será admitido no caso de o contribuinte manter registro analítico da conta corrente de cada cliente, em livros auxiliares, à disposição da fiscalização de tributos federais ou dos órgãos da Secretária da Receita Federal.

22.9.4 - No caso de apuração e reconhecimento do lucro bruto nos termos deste subitem, o valor a ser debitado à conta de controle de cada cliente, relativo às variações monetárias ativas (subitem 21.5), deverá obedecer à mesma relação percentual existente entre o montante das variações monetárias ativas apurado no exercício social e o total da correção monetária dos débitos de clientes nesse período.

22.9.5 - A relação percentual encontrada pela forma disposta na divisão de subitem 22.9.4 deverá ser aplicada sobre o total da correção monetária apurado no exercício relativamente a cada unidade, constituindo desta maneira, o valor a ser controlado nos termos do subitem 21.5.

Quadro Demonstrativo Previsto na Instrução Normativa SRF nº 084/79 (subitem 22.2)

FORMULÁRIO

Instruções para o Preenchimento do Quadro Demonstrativo Previsto no Subitem 22.2

1 - O preenchimento do quadro demonstrativo será iniciado indicando-se o nome do cliente, a unidade vendida e respectiva área em metros quadrados e a data da efetivação da venda.

2 - O quadro é composto de colunas para até três períodos-base, aplicando-se, portanto, aos casos mais comuns, ou seja, às situações em que a opção pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido é feita em um exercício social e a conclusão da unidade imobiliária negociada se dá no primeiro ou no segundo exercício social seguinte ao da opção mencionada.

3 - No caso de unidade concluída a partir do terceiro exercício social subsequente ao da opção pelo custo orçado, o contribuinte utilizará tantos demonstrativos quantos forem necessários, hipótese em que preencherá a coluna Resumo apenas do último quadro de que constem valores transportados de quadro anterior.

4 - Na hipótese prevista no número 3 destas instruções, a primeira coluna Período-base do segundo demonstrativo (continuidor de quadro no qual tenham sido utilizadas as três colunas para período-base) funcionará como se fosse uma quarta coluna Período-base do demonstrativo anterior, sendo válidos para ela, portanto, todos os comandos das linhas do quadro relacionados com o transporte de valores (e assim, sucessivamente, com referência ao terceiro e aos demais quadros de continuação).

5 - As presentes instruções são complementares àquelas constantes das próprias linhas do quadro demonstrativo, cumprindo acrescentar, em relação a estas:

Linha 01 - O preço inicial da venda será indicado na coluna correspondente ao período-base da efetivação da venda e repetido na coluna Resumo.

Linha 02 - No quadro inicial, esta linha será preenchida apenas a partir da segunda coluna Período-base.

Linha 03 - Totalizar, na coluna Resumo, a correção monetária do débito do cliente procedida em cada período-base.

Linha 04 - Os acréscimos de preço, indicados individualmente, por período-base, se serão totalizados na coluna Resumo.

Linha 05 - Efetuar a operação indicada, relativamente a todas as colunas do quadro.

Linha 06 - As variações monetárias transferidas de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada período-base, indicadas nesta linha, serão totalizadas na coluna Resumo.

Linha 07 - Proceder à operação enunciada, em relação a todas as colunas do quadro, e realizar os transportes de valores indicados.

Linha 08 - O custo orçado inicial será indicado na coluna correspondente ao período-base da efetivação da venda e repetido na coluna Resumo.

Linha 09 - No quadro inicial, esta linha será preenchida apenas a partir da segunda coluna Período-base. Com referência a esta linha, não se utilizará a coluna Resumo.

Linha 10 - Totalizar, na coluna Resumo, a atualização monetária do custo orçado procedida em cada período-base.

Linha 11 - Os acréscimos ao orçamento, indicados individualmente, por período-base, serão totalizados na coluna Resumo.

Linha 12 - Efetuar a operação enunciada, em relação a todas as colunas do quadro, e proceder aos transportes de valores indicados.

Linha 13 - O valor dos custos pagos, incorridos ou contratados até a data da venda, deverá constar de todas as colunas do quadro, inclusive da coluna Resumo.

Linha 14 - Indicar, com referência à atualização monetária dos custos contratados até a data da venda, os valores acumulados até o final de cada período-base. Em seguida, transportar para a coluna Resumo o valor constante da última coluna Período-base movimentada.

Linha 15 - Proceder à operação indicada, com referência a todas as colunas do quadro.

Linha 16 - No quadro inicial, esta linha será preenchida apenas a partir da segunda coluna Período-base. Efetuar todos os transportes de valores indicados, inclusive da última coluna Período-base movimentada para a coluna Resumo.

Linha 17 - Indicar a receita bruta da venda recebida em cada período-base, líquida de variações monetárias computadas no resultado de cada exercício social. Os valores indicados não serão totalizados na coluna Resumo.

Linha 18 - Efetuar a operação enunciada, em relação a todas as colunas do quadro, e proceder aos transportes de valores indicados.

Linha 19 - Apurar a relação percentual indicada, com referência a todas as colunas movimentadas.

Linha 20 - Efetuar os cálculos indicados, para conhecimento do valor do lucro bruto acumulado até o final de cada período-base.

Linha 21 - No quadro inicial, esta linha será preenchida apenas a partir da segunda coluna Período-base.

Linha 22 - Proceder à operação indicada, com referência a todas as colunas movimentadas.

Linha 23 - Efetuar a transcrição indicada, preenchendo apenas a coluna Resumo.

Linha 24 - Totalizar, na coluna Resumo, os valores relativos ao custo orçado efetivamente realizado em cada período-base.

Linha 25 - Proceder à operação enunciada, relativamente aos valores constantes da coluna Resumo.

Linha 26 - Apurar a relação percentual indicada, com referência à coluna Resumo.

Linha 27 - Efetuar a transcrição indicada, na coluna Resumo.

Linha 28 - Indicar, na coluna Resumo, o total dos custos pagos, incorridos, contratados e orçados efetivamente realizados, mediante a operação de cálculo enunciada.

Linha 29 - Consignar, na coluna Resumo, o lucro bruto efetivo da venda.

Linha 30 - Apurar a relação percentual indicada, com referência à coluna Resumo.

Linha 31 - Efetuar o cálculo do lucro bruto que deveria ter sido reconhecido em cada período-base, totalizando, na coluna Resumo, os resultados de cada multiplicação feita.

Linha 32 - Proceder às transcrições indicadas nesta linha, inclusive com referência à coluna Resumo.

Linha 33 - No quadro inicial, esta linha só poderá vir a ser preenchida a partir da segunda coluna Período-base. Os valores transportados para esta linha não serão indicados entre parênteses, nem serão totalizados na coluna Resumo.

Linha 34 - Efetuar o cálculo enunciado, em relação a cada período-base, indicando, entre parênteses, possíveis valores negativos apurados. Não se fará nenhuma operação de soma com vistas ao preenchimento da coluna Resumo, já que o valor a ser nela lançado resultará da operação de subtração indicada nesta linha (no caso, o valor constante da linha 31 menos o valor consignado na linha 32).

6 - As linhas inutilizadas por traços impressos não serão preenchidas, de nenhum modo, ficando sem efeito, portanto, quaisquer comandos ou mensagens que indiquem transportes de valores para elas.

7 - Esclarece-se, finalmente, que não haverá a obrigação de preenchimento do quadro demonstrativo quando, pela conta de controle do custo orçado referente a cada empreendimento, constatar-se relação igual ou inferior a 15% entre a insuficiência de custo realizado e o custo orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos das unidades vendidas.

(DOU de 31.12.79, com retificação no DOU de 31.01.80)