

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BELO HORIZONTE
Curso de Ciências Contábeis

**UM ESTUDO NAS CONTAS DE RECEITA DE UMA EMPRESA NO RAMO DA
CONSTRUÇÃO CIVIL**

Daiane Aparecida da Silva Alves Pereira¹
Marilene de Carvalho Cantão²

RESUMO

Este estudo teve como objetivo fazer um estudo sobre o reconhecimento das receitas oriundas da construção civil. Para tanto foi necessário pesquisar a legislação, às normas brasileiras de contabilidade e as particularidades da atividade. Após o referencial teórico, verificou-se a escrituração contábil das receitas de uma empresa de engenharia situada em Belo Horizonte, que trabalha com incorporação imobiliária e construção civil. A metodologia utilizada foi baseada nas pesquisas bibliográficas e na pesquisa documental. Os dados foram obtidos através de análise de contratos de venda de imóvel, conjuntamente com a verificação dos lançamentos contábeis dos mesmos. Foi procedida uma comparação entre a doutrina contábil e a contabilização de fato e percebeu-se que a contabilidade em conjunto com a empresa, não segue totalmente as normas destinadas ao ramo da construção civil.

PALAVRAS-CHAVES: Escrituração contábil, incorporação imobiliária e construção civil.

1 INTRODUÇÃO

A construção civil é de grande importância para o desenvolvimento do país, tanto do ponto de vista econômico, destacando-se pela quantidade de atividades que

¹ Aluna do curso Ciências Contábeis do Centro Universitário de Belo Horizonte – e-mail: daia18daia@yahoo.com.br

² Professora orientadora graduada em Ciências Contábeis e Tributos. E-mail: mary_cantao@yahoo.com.br

intervém em seu ciclo de produção, como do ponto de vista social, pela capacidade de absorção da mão-de-obra.

A construção civil teve uma explosão de valorização a partir de 2008/2009. Brasília, Rio de Janeiro e São Paulo eram as capitais com o metro quadrado mais caro do país. Atualmente Belo Horizonte está mais valorizada, anteriormente os preços dos imóveis estavam acomodados. A partir de 2009 começou uma valorização natural, entrou-se em um período de expansão da economia do país, onde havia estabilidade econômica e financeira da população. Além disso, a oferta de crédito aumentou, os bancos privados e públicos descobriram esse nicho que é o financiamento imobiliário. (CRUZ, 2013)

Segundo Cruz (2013), alguns bairros de Belo Horizonte não chamavam a atenção, a uma década por exemplo não possuíam infraestrutura e qualidade de vida. Foram feitos investimentos e existem lançamentos imobiliários em locais como Heliópolis, Jaqueline, Floramar que deixam os clientes entusiasmados. Os imóveis novos, financiamentos facilitados também são fatores que contribuem para esse novo cenário na capital.

O Bairro Buritis é outro destaque no mercado imobiliário de Belo Horizonte, é fácil perceber a grande importância da construção civil para a economia local, a enorme quantidade de construções em andamento, sejam elas de prédios residenciais, de salas comerciais ou de lojas, deixam o bairro moderno e bem comercial. Outro fator importante é a sede de grandes construtoras instaladas na região, elas movimentam a região, geram novos postos de trabalhos e facilitam a vida de quem quer adquirir ou vender o imóvel.

De uma forma geral o mercado está atraindo investidores que adquirem unidades imobiliárias como forma de investimento, em virtude da valorização dos imóveis e terrenos ou como fonte de renda proveniente de aluguel, em razão da grande demanda por apartamentos e salas comerciais.

A receita principal das construtoras é oriunda da prestação de serviço. “As empresas de engenharia e construção civil executam obras para terceiros sob administração

ou sob empreitada.” (COSTA, 2013, p.01) A receita vem dos empreendimentos formados por um grupo de investidores, ou incorporadores, que contratam uma construtora para administrar a construção do prédio. A construtora toma conta de toda obra inclusive da parte administrativa. Cabe ressaltar ainda as empresas incorporadoras, que diferem das construtoras. Essas empresas são donas da obra e também são responsáveis pela construção, ou seja, nem sempre terceirizam o serviço.

Esse trabalho tem como objetivo geral fazer um estudo sobre o reconhecimento das receitas oriundas da construção civil. Tem-se como objetivos específicos verificar a receita de prestação de serviços, de forma contábil e tributária em determinado período, e também a receita oriunda de venda de imóvel através da análise de contratos, especificando pela forma de pagamento, reconhecimento da receita e a tributação de cada contrato.

A atividade de construção civil é uma atividade complexa e que exige um conhecimento específico por parte dos profissionais da contabilidade, principalmente ao realizar o reconhecimento de custos e receitas. Desta forma, é necessário um empenho maior por parte desses profissionais na busca de um entendimento sobre as questões tributárias e contábeis. Diante desse contexto formulou-se o problema de pesquisa: Como deve ser o reconhecimento das receitas para empresas da construção civil, de acordo com a norma vigente?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 RECEITA

A receita pode ser definida como um aumento nos benefícios durante um período contábil. Esses benefícios podem ser pela forma de entrada de recursos ou pela diminuição de passivos que resultam no aumento do patrimônio líquido, de acordo com Padovese, (2012).

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 00 R1 de 2011, a definição para receita é:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

2.1.1 CPC 30 - Receitas

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 30 R1 de 2012 , a definição para receita é:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

Os ganhos também se englobam na receita, elas surgem nas atividades ordinárias da companhia, que são denominadas como venda de bens, prestação de serviços, juros, royalties, dividendos.

De acordo com a IAS 18 e o CPC 30 as receitas que devem ser reconhecidas são as provenientes de:

- a) venda de bens;
- b) prestação de serviços
- c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da companhia que geram, são eles juros, royalties e dividendos

“A receita é mensurada pelo valor justo do benefício recebido ou a receber, levando-se em consideração o valor de quaisquer descontos comerciais e de valores concedidos pela companhia”. (Padovese, p.254, 2012)

Venda de Bens são os bens fabricados pela companhia com a finalidade de venda e

bens comprados para revenda. (Padovese, p.255, 2012)

De acordo com o CPC 30, a receita oriunda da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- a) a entidade tiver transferido para o comprador os riscos e significativas das propriedades dos bens;
- b) a entidade não estiver envolvida com a gestão, controle e posse dos bens vendidos;
- c) o valor da receita puder ser mensurado seguindo o princípio da confiabilidade;
- d) for provável que os benefícios econômicos identificados referente a transação fluirá para a entidade;
- e) os custos incorridos ou a incorrer da transação puder ser mensurado seguindo o princípio da confiabilidade.

De acordo com o CPC 30, quando a realização de uma operação envolver prestação de serviço e puder ser estimada com confiabilidade, a receita deve ser reconhecida por base a fase de acabamento na data do balanço patrimonial. A confiabilidade pode ser mensurada quando:

- a) o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável;
- b) for provável que os benefícios econômicos identificados referente a transação fluirá para a entidade;
- c) a fase de acabamento puder ser mensurada de forma confiável;
- d) os custos incorridos ou a incorrer da transação puder ser mensurado seguindo o princípio da confiabilidade.

2.1.2 CFC Lei 750/93 – Princípio de Competência

O princípio de competência está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador, no período de competência, independente de terem sido recebidas as receitas ou pagas as despesas.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade no Artigo 9º da Resolução 750/93, sobre o qual diz:

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Assim, nota-se que o princípio da competência não está relacionado com os recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas auferidas e das despesas incorridas em determinado período.

2.2 CONSTRUTORA

A construtora é a empresa contratada pela Incorporadora para realizar a execução da obra. Em alguns casos, a empresa atua em mais de um papel. Há construtoras que são também incorporadoras, e algumas são também financiadoras. Normalmente esse contrato é firmado através de duas modalidades, por empreitada ou por administração. (COSTA, 2013)

A modalidade sob administração, ou também conhecido como “a preço de custo”, é cobrado um percentual dos custos incorridos na obra ou um valor fixado previamente entre o construtor e o contratante, que remunera os serviços da empresa de engenharia e construção civil. O construtor se responsabilizará pela direção técnica e os incorporadores pagarão pelo custo integral, compreendendo material, mão-de-obra, remuneração do construtor, impostos, taxas etc. (COSTA, 2013)

De acordo com Costa (2013), nas obras por empreitada a empresa de engenharia e construção civil assume os custos de execução da obra e cobra dos incorporadores pela medição dos serviços realizados, através de um laudo técnico de profissional habilitado, que certifica a porcentagem executada, ou então de acordo com o cronograma financeiro contratado com o cliente, comparando o custo incorrido em relação ao custo total da obra, de forma a se obter a receita a ser reconhecida.

2.3 INCORPORADORA

A incorporadora é uma empresa responsável pela aquisição de terrenos para a construção de um empreendimento, é papel dela contratar uma construtora e supervisionar a execução da obra. Mas isso não é obrigatório, a incorporadora pode se for o caso, ser responsável também pela obra. (COSTA, 2013)

A incorporadora pode ser uma pessoa física ou jurídica, comerciante, ou não. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem à constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras. (BRASIL, LEI nº 4591/64)

De acordo com Costa (2013), a venda das unidades imobiliárias pode acontecer quando elas estiverem concluídas, ou então, enquanto a construção estiver em andamento. As vendas podem ser feitas à vista ou em prestações, que podem ser fixas ou reajustadas por algum índice legalmente aceito.

É comum nas incorporações ocorrer o patrimônio e afetação, que tem por objetivo destinar a cada empreendimento um patrimônio próprio, de modo que os recursos fiquem afetados separadamente evitando-se assim o desvio de recursos de um projeto para outro. (SCHERRER, 2012)

2.3.1 Receita da Incorporadora e Escrituração

As receitas da incorporadora podem ser divididas nas seguintes modalidades: permuta, venda a vista ou venda a prazo. As vendas à vista e à prazo podem ocorrer quando concluídas ou não. (SCHERRER, 2012)

2.3.1.1 Permuta

A permuta é uma operação de troca de unidades imobiliárias que ocorre quando uma das partes interessadas, em vez de pagar em dinheiro, realiza o pagamento total ou parcial do imóvel em apreço, dando em troca outra unidade imobiliária, desde que em comum acordo com a empresa vendedora. (SCHERRER, 2012)

De acordo com Antônio (2003, p. 45) permuta é conceituado da seguinte forma:

na atividade imobiliária o termo permuta poderá ser definido como uma operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, podendo, inclusive, haver pagamento complementar por qualquer uma das partes, que aqui denominamos de torna.

De acordo com Scherrer (2012, p. 26), “a permuta, em última análise, tem a mesma realização de finalidade, como uma venda, havendo, necessariamente, duas transmissões de bens entre as partes interessadas”. Portanto, somente é considerada como permuta, a troca de unidade imobiliária por outra, ou seja, um terreno por um ou mais apartamentos, uma casa por um apartamento, ou vice e versa. A troca de uma unidade imobiliária por outro bem de natureza diferente (um automóvel, por exemplo) de acordo com a legislação fiscal, não é considerada permuta.

Normalmente, nas operações de permuta ocorre a torna entre as partes interessadas, que de acordo com Scherrer (2012, p. 26), “é a diferença paga em dinheiro (à vista ou à prazo) pelo contratante que estiver adquirindo imóvel de maior valor que o bem dado em troca”.

Conforme o quadro 01, a escrituração da permuta deve ser reconhecida da seguinte forma, de acordo com Scherrer (2012, p.26):

Quadro 01: Escrituração de Permuta

a) pela baixa do imóvel existente no ativo
Débito= Custo de Imóveis Vendidos
Crédito= Receita da Venda de Imóveis
b) pela aquisição do imóvel na permuta
Débito= Estoque de Imóveis Concluídos (Recebido)
Crédito= Estoque de Imóveis Concluídos (Transferido)
c) pelo pagamento da torna
Débito= Estoque de Imóveis Concluídos
Crédito= Caixa/Bancos

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.3.1.2 Venda à vista

As vendas à vista podem ocorrer com a unidade concluída ou não. O documento que formaliza a venda é um contrato de compra e venda. (SCHERRER, 2012)

2.3.1.2.1 Venda à vista de unidade concluída

De acordo com Scherrer (2012, p.12), “quando houver venda à vista de uma unidade concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido no resultado do exercício social, na data em que efetivar a negociação”.

De acordo com o quadro 02 a contabilização da venda será:

Quadro 02: Venda à Vista de Unidade Concluída

a) pelo recebimento dos numerários e reconhecimento da receita
Debito= Caixa/Bancos
Crédito= Receita Venda de Imóveis
b) pelo reconhecimento dos custos das unidades vendidas
Debito= Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
Credito= Estoque de Imóveis Concluídos

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.3.1.2.2 Venda à vista de unidade não concluída

Na venda de unidades não concluídas, os lançamentos contábeis são um pouco mais complexos, principalmente com relação à apropriação dos custos e da apuração e reconhecimento do lucro bruto. Em virtude de a obra não estar concluída, ainda vão incorrer custos até o término da obra. (SCHERRER, 2012)

2.3.1.2.2.1 Venda à vista de unidade não concluída sem utilização de custo orçado

A Instrução normativa Secretário da Receita Federal nº 84 de 1979, determina que, quando o contribuinte não utilizar o custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custos, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados devem ser feitos da seguinte forma:

- 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 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:

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 a 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

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.

Os lançamentos contábeis devem ser registrados de acordo com o quadro 03:

Quadro 03: Venda à Vista de Unidade Concluída s/ Custo Orçado

a) registro contábil pela venda da unidade
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
b) pelo reconhecimento dos custos (incorridos) da unidade vendida
Débito= Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
Crédito= Estoque de Imóveis Concluídos

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

Os valores dos custos deverão ser feito pelo rateio por apartamento até o momento da venda. Se após a venda houver mais custos referente à unidade vendida esse custo deverá ser rateado e contabilizado durante o período que incorrerem debitando a conta custos das unidades imobiliárias vendidas e creditando à conta estoques de imóveis concluídos. (BRASIL, 1979)

2.3.1.2.2.2 Venda à Vista de Unidade Não Concluída com Utilização de Custo Orçado

Nos casos das vendas à vista de unidade não concluída, quando o contribuinte optar pelo custo orçado, deveser apurado e contabilizado mediante rateio o custo da unidade vendida até a data da efetivação da venda, nesse custo deverá entrar os custos pagos, incorridos e os custos orçados para conclusão da obra. (BRASIL, 1979)

Os valores de atualização monetária e alterações do orçamento da unidade vendida, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimentos, terão o seguinte tratamento. (BRASIL, 1979)

a) 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;

b) 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 posteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

De acordo com o quadro 04, a contabilização deverá ser registrada da seguinte forma:

Quadro 04: Venda à Vista de Unidade Não Concluída c/ Custo Orçado

a) registro contábil pela venda da unidade
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
b) pelo reconhecimento dos custos da unidade vendida
Débito= Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
Crédito= Estoque de Imóveis Concluídos
c) pelo registro da parcela do custo orçado, relativamente à unidade vendida
Débito= Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas
Crédito= Provisão para Custo Orçado
d) na incorrência de mais custos deverá ser feito o registro contábil de reversão da parcela do custo orçado da seguinte maneira:
Débito= Provisão para Custo Orçado
Crédito= Estoque de Imóveis Concluídos

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.3.1.3 Venda à Prazo

As vendas à prazo também podem ocorrer com a unidade concluída ou não. O documento que formaliza a venda é um contrato de compra e venda. (SCHERRER, 2012)

2.3.1.3.1 Venda à Prazo ou a Prestação de Unidade Concluída

Na venda à prazo de unidade concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, o lucro bruto é apurado e reconhecido no resultado do período-base, na data em que se efetivar a transação. (BRASIL, 1979)

Nas vendas de unidades concluídas à prazo ou à prestação, com pagamento parcial ou total contratado para depois do período-base da transação, a IN SRF nº 84/79 determina que o lucro bruto apurado pode, para efeitos de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social

proporcionalmente a receita da venda recebida, desde que observadas as normas descritas pela referida Instrução Normativa:

- a) 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;
- 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.

Conforme quadro 05, a contabilização da venda será:

Quadro 05: Venda à Prazo de Unidade Concluída

a) pelo registro da receita (princípio da competência)
Débito= Promitentes Compradores de Imóveis
Crédito= Receita de Unidade Imobiliária Vendida a Apropriar
b) pelo registro do custo da receita (princípio da competência)
Débito= Custo de Unidades Imobiliária Vendida a Apropriar
Crédito= Estoque de Imóveis Concluídos
c) pelo registro do recebimento da entrada da venda realizada
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Promitentes Compradores de Imóveis
d) pelo registro da receita a ser tributada
Débito= Receita de Unidade Imobiliária Vendida a Apropriar
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
e) pelo registro do custo, proporcionalmente à receita tributada
Débito= Custo de Unidades Imobiliária Vendida
Crédito= Custo de Unidades Imobiliária Vendida a Apropriar

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.3.1.3.2 Venda à Prazo ou à Prestação de Unidade Não Concluída

A venda à prazo de unidades não concluídas também possui os critérios sem e com adoção dos custos orçados. (SCHERRER, 2012)

2.3.1.3.2.1 Venda à Prazo de Unidade Não Concluída sem Utilização de Custo Orçado

De acordo com a IN SRF nº 84/79, no caso de venda à prazo ou prestação de unidade não concluída, com pagamento total contratado dentro do período-base da venda, quando o contribuinte não optar pela utilização 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, deve-se observar as seguintes normas:

- 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 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:
 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 a 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.
- 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.

De acordo com o quadro 06, os lançamentos contábeis são registrados da seguinte forma:

Quadro 06: Venda à Prazo de Unidade Não Concluída s/ Custo Orçado

a) contabilização da venda, pelo seu montante, registrando o contrato de compra/venda
Débito= Promitentes Compradores de Imóveis
Crédito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar
b) contabilização dos custos incorridos até o momento da venda, que serão apropriados à medida que forem incorridas também as receitas
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar
Crédito= Estoque de Imóveis em Construção
O valor desse lançamento deverá ser referente a proporção do custo rateado para cada unidade.
c) contabilização do valor recebido pelo sinal do contrato
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Promitentes Compradores de imóveis
d) contabilização (reconhecimento) da receita relativa ao sinal do contrato
Débito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
e) contabilização (reconhecimento) dos custos relativos ao sinal do contrato
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas
Crédito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

Quando houver o recebimento das outras parcelas o lançamento ficará da seguinte forma, conforme quadro 07:

Quadro 07: Recebimento Referente Outras Parcelas

a) pelo recebimento da parcela do contrato
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Promitentes Compradores de Imóveis
b) pelo reconhecimento da receita
Débito= Receitas Venda de Imóveis a Apropriar
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
c) pelo reconhecimento dos custos da parcela
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar
Crédito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.3.1.3.2.2 Venda à Prazo de Unidade Não Concluída com Utilização de Custo Orçado

De acordo com o quadro 08, a escrituração contábil da venda à prazo de unidade não concluída com utilização de custo orçado ficará da seguinte forma:

Quadro 08: Venda à Prazo de Unidade Não Concluída c/ Custo Orçado

a) registro contábil pela venda da unidade
Débito= Promitentes Compradores de Imóveis
Crédito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar
b) contabilização dos custos incorridos até a data da venda, que serão reconhecidos proporcionalmente às receitas
Débito= Custo de Unidade Imobiliária Vendida a Apropriar
Crédito= Estoque de Imóveis em Construção
c) registro contábil do efetivo recebimento do sinal do contrato
Débito= Caixa/Bancos
Crédito= Promitentes Compradores de Imóveis
d) contabilização do reconhecimento da receita referente à entrada
Débito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar
Crédito= Receita de Venda de Imóveis
e) registro contábil do custo orçado, referente à unidade vendida
Débito= Custo de Unidade Imobiliária Vendida a Apropriar
Crédito= Provisão para Custo Orçado
f) contabilização da parcela dos custos incorridos, na mesma proporção da receita
Débito= Custo de Unidades Imobiliária Vendida

Crédito= Custo de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar
g) contabilização da parcela do custo orçado, proporcionalmente à receita reconhecida quando do recebimento do sinal do contrato
Débito= Provisão para custo orçado
Crédito= Estoque de Imóveis em Construção

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

2.4 CUSTO

De acordo com Scherrer (2012), os custos são classificados como custos pagos ou incorridos, custos contratados ou custos orçados.

Os custos pagos ou incorridos só são apropriados quando a unidade imobiliária tenha sido vendida, caso contrário os bens adquiridos sem destinação específica deverá ser lançado em conta representativa do estoque. (SCHERRER, 2012)

Quadro 09: Tratamento Contábil de Custos Pagos ou Incorridos

a) aquisição do bem sem destinação específica
Débito= Estoque de Materiais para Construção
Crédito= Fornecedores de Materiais para Construção (ou Caixa/Banco)
b) aplicação do material em algum empreendimento imobiliário
Débito= Estoque de Imóveis em Construção
Crédito= Estoque de Materiais para Construção

Fonte: Adaptado de Scherrer, (2012)

Os custos contratados são custos adicionais aos pagos ou incorridos, se trata de valores para serviços complementares à construção do imóvel. (SCHERRER, 2012)

“Os custos orçados resultam em um cronograma da área de engenharia, com base nos custos usuais para aquele tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes no mercado.” (SCHERRER, 2012, p.09)

2.5 IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES NA CONSTRUÇÃO CIVIL

2.5.1 Imposto sobre Serviços (ISS)

É um imposto municipal, cujo objeto é a prestação de serviços de forma habitual sob

um determinado preço. Incide no momento da prestação do serviço e tem como base de cálculo, o valor cobrado pela prestação do serviço. (COSTA, 2013)

O Contribuinte do imposto é o prestador do serviço, porém o tomador do serviço tem responsabilidade subsidiária em várias oportunidades, como é o caso da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulicas, elétricas e de outras obras semelhantes. (COSTA, 2013, p.127)

Na construção civil, o ISS é devido ao município onde esteja sendo executada a obra, a alíquota máxima é de 5% e sua fixação depende da legislação municipal. (COSTA, 2013)

2.5.2 PIS/PASEP e COFINS

A base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de unidades imobiliárias e todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (BRASIL, 2004)

Para as empresas optantes pelo sistema de tributação com base no Lucro Presumido, o regime de apuração das referidas contribuições será o regime cumulativo, com alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para o Cofins, incidente sobre a receita, sem direito a qualquer dedução. (COSTA, 2013)

2.5.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

No regime de tributação do lucro presumido, a apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social (CSLL) é feita trimestralmente, com os períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. (COSTA, 2013)

Para o ramo da construção civil, a base de cálculo do IRPJ é definida mediante a aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta, deduzida de suas exclusões, nas atividades imobiliárias (loteamento de terrenos, incorporação

imobiliária, construção de prédios destinados à venda, venda de imóveis construídos) e na construção por empreitada, quando houver o emprego de materiais próprios. Nos casos de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, sem o emprego de materiais próprios, o percentual de presunção cabível é de 16% se a empresa não ultrapassar o limite de faturamento de R\$120.000,00 no ano. Caso isso venha a ocorrer, o percentual de presunção que deve ser utilizado passa a ser de 32% sobre o total da receita bruta do período de apuração. (COSTA, 2013)

Na execução de obras da construção civil com emprego de materiais, o percentual aplicável para determinação da base de cálculo da CSLL é de 12% (doze por cento), já para as atividades de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, sem emprego de materiais próprios, o percentual aplicável é de 32% (trinta e dois por cento). (COSTA, 2013)

Para as empresas de construção civil, o regime de caixa é o mais recomendado, em virtude das características de vendas parceladas adotadas pelo setor. Portanto, se a empresa realizar a venda parcelada de determinada unidade imobiliária, ela deve efetuar o recolhimento dos tributos devidos à medida que for recebendo as prestações, ao invés de tributar o total da venda, caso a forma de reconhecimento das receitas fosse pelo regime de competência. (COSTA, 2013)

3 METODOLOGIA

O procedimento utilizado nessa pesquisa é classificado como um estudo de caso, devido ao fato que a pesquisa é realizada em uma empresa do ramo da construção civil.

Segundo Beuren (2004, p. 84) “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso ou no máximo dois. Esse estudo é preferível pelos pesquisadores que desejam aprofundar seu conhecimento a respeito de determinado caso específico”.

Para coleta de dados do estudo de caso foram utilizadas a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica.

Para verificar se à escritura das receitas estão sendo registradas corretamente, será coletado balancetes, razão e contratos da construtora Alfa Ltda, esses documentos são características de uma pesquisa documental primária.

“A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.” (LAKATOS; MARCONI, 2011)

Visando entender melhor o tema de estudo foi utilizado a pesquisa bibliográfica como livros, publicações, pesquisas.

“A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc.” (LAKATOS; MARCONI, 2011)

4 DADOS E ANÁLISE DE PESQUISA

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Visando alcançar o objetivo proposto pelo artigo, foi feito uma análise nas contas de receitas da empresa Alfa Ltda, nome fictício para resguardar a empresa.

A construtora Alfa Ltda está no mercado há cinco anos, atua no ramo da construção civil, sua localização é no bairro Buritis e a maioria dos seus empreendimentos são também localizados neste bairro. A empresa possui três sócios, cada um atua na empresa com uma função, que são: diretor administrativo e financeiro, diretor comercial e diretor técnico.

Atualmente a empresa possui no quadro de funcionários apenas 10 colaboradores, divididos da seguinte forma:

- 03 departamento pessoal

- 02 departamento de compras
- 03 departamento financeiro
- 01 motoqueiro
- 01 auxiliar de limpeza

O objeto social da empresa é a execução por administração de obras de construção civil, a construção, incorporação de empreendimentos imobiliários, locação, administração e comercialização de imóveis próprios e a participação em outras sociedades na qualidade de sócia ou acionista.

4.2 ANÁLISE

A empresa Alfa atua no mercado de construção civil, atualmente explora as atividades de administração de obra e incorporação.

4.2.1 Receita por administração de Obra

No primeiro momento foi analisado as receitas oriundas da administração de obras, o período verificado foi o segundo semestre de 2012.

Quadro 10: Receitas s/ Serviços da Administração

Período	Adm.de Obras
Julho	111.144,15
Agosto	68.339,73
Setembro	73.254,72
Outubro	64.675,32
Novembro	73.956,21
Dezembro	16.383,73
Total	407.753,86

Fonte: da Pesquisa (2014)

Verificou-se as notas emitidas de prestação de serviços para observar se foi respeitado o princípio de competência: todas as notas emitidas foram apropriadas corretamente dentro do mês, e escriturado corretamente.

Verificou também a conta contábil utilizada para o crédito da receita, toda receita foi contabilizada, conforme o quadro 11:

Quadro11: Escrituração Receita da Construtora

a) provisão da receita e impostos		
D	112300	Clientes de Obra por Administração
D	113405	Cofins a recuperar
D	113406	PIS a recuperar
D	113407	CSLL a recuperar
D	113408	ISS a recuperar
C	412101	Receita de Administração de Imóveis
b) registro contábil do efetivo recebimento		
D	111206	Caixa/Bancos
C	112300	Clientes de Obra por Administração

Fonte: da Pesquisa (2014)

Na atividade de prestação de serviços incide sobre a receita da empresa os impostos PIS, COFINS e ISS. A empresa está sendo tributada pelo lucro presumido, tem também incidência de Contribuição Social e Imposto de Renda. As notas emitidas sobre prestação de serviços tem retenção na fonte dos impostos PIS, COFINS, CSLL e ISS e a obrigação do pagamento é da empresa tomadora do serviço.

Foi verificado os impostos incidentes sobre a receita e de acordo com o balancete enviado pela contabilidade os impostos foram classificados nas contas: ISS a recuperar, PIS a recuperar, COFINS a recuperar e CSLL a recuperar.

4.2.2 Receita referente Contratos de Incorporação

No segundo momento foi analisado modalidades de contrato que são classificados como venda à prazo, venda à vista e venda permutada.

Na empresa analisada não foi encontrado uma venda totalmente à vista, visto que os preços dos imóveis são consideravelmente altos. Mas no contrato de venda à prazo a ser analisado em seguida veremos que no ato da assinatura possui um valor de entrada e que é à vista.

4.2.2.1 Contrato Venda à Prazo

Neste momento foi analisado um contrato referente a uma venda à prazo de um imóvel com as características conforme o quadro 12.

Quadro 12: Informações do contrato relativo à venda a prazo

Empreendimento negociado: Pontal Buritis Incorporações, Sala 102, com 41 m e 01 vaga de garagem
Localizado na Av. Ageo Pio Sobrinho, 394, Bairro Buritis, Belo Horizonte-MG
Data assinatura do Contrato: 10 de abril de 2012
Valor Total do Contrato: 200.000,00 ajustado pelo INCC
Forma de Pagamento: 60.000,00 pagamento a vista e 20 parcelas de 7000,00

Fonte: da Pesquisa (2014)

De acordo com Scherrer (2012) as receitas do contrato modalidade à prazo devem ser reconhecidas de acordo com o quadro 13:

Quadro 13: Escrituração da Receita

a) contabilização da venda, pelo seu montante, registrando o contrato de compra/venda	
Débito= Promitentes Compradores de Imóveis	Ativo
Crédito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar	Passivo
b) contabilização dos custos incorridos até o momento da venda, que serão apropriados à medida que forem incorridas também as receitas	
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar	Passivo
Crédito= Estoque de Imóveis em Construção	Ativo
O valor desse lançamento deverá ser referente a proporção do custo rateado para cada unidade.	
c) contabilização do valor recebido pelo sinal do contrato	
Débito= Caixa/Bancos	Ativo
Crédito= Promitentes Compradores de imóveis	Ativo
d) contabilização (reconhecimento) da receita relativa ao sinal do contrato	
Débito= Receita de Venda de Imóveis a Apropriar	Passivo

Crédito= Receita de Venda de Imóveis	DRE
e) contabilização (reconhecimento) dos custos relativos ao sinal do contrato	
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas	DRE
Crédito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar	Passivo
f) pelo recebimento da parcela do contrato	
Débito= Caixa/Bancos	Ativo
Crédito= Promitentes Compradores de Imóveis	Ativo
g) pelo reconhecimento da receita	
Débito= Receitas Venda de Imóveis a Apropriar	Passivo
Crédito= Receita de Venda de Imóveis	DRE
h) pelo reconhecimento dos custos da parcela	
Débito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas a Apropriar	Passivo
Crédito= Custos de Unidades Imobiliárias Vendidas	DRE

Fonte: Scherrer, 2012

Analisando então o contrato e os relatórios enviados pela contabilidade, verificou-se que a contabilização, foi realizada de acordo com o quadro 14:

Quadro 14: Contrato Sala 102 de acordo com relatórios contábeis

a) recebimento do contrato				
D	112213	Clientes-Sala 102-Nome Comprador	200.000,00	Ativo
C	222101	Receita Venda de Imóveis a Apropriar	200.000,00	Passivo
b) entrada a vista				
D	222101	Receita Venda de Imóveis a Apropriar	50.000,00	Passivo
C	412101	Receita Venda de Imóveis	50.000,00	DRE
D	111201	Banco CEF	50.000,00	Ativo
C	112213	Clientes-Sala 102-Nome Comprador	50.000,00	Ativo
c) recebimento de parcelas				
D	222101	Receita Venda de Imóveis a Apropriar	7.000,00	Passivo
C	412101	Receita Venda de Imóveis	7.000,00	DRE

Fonte: da Pesquisa, 2014

Comparando os relatórios contábeis e o estudo realizado, a escrituração realizada pela contabilidade referente ao lançamento do contrato, recebimento da entrada e os recebimentos mensais das parcelas encontram-se de acordo com o recomendado

pelo autor Scherrer (2012). No quadro 14 foi lançado apenas uma das parcelas como demonstrativo no recebimento de parcelas.

A contabilidade informou que os custos são apropriados de acordo com a quantidade de aptos, lojas ou salas. Diante disso, de acordo com o quadro 15, os custos foram apropriados nas seguintes contas:

Quadro 15: Apropriação dos Custos

a) compra de materiais para construção			
D	115200	Estoques- Imóveis em Construção	Ativo
C	222101	Fornecedores	Passivo
b) apropriação do custo			
D	222201	Custo de Unid. Imobiliária Vendida a Apropriar	Passivo
C	115200	Estoques- Imóveis em Construção	Ativo
c) recebimento de parcelas			
D	311101	Custo dos imóveis Vendidos	DRE
C	222201	Custo de Unid. Imobiliária Vendida a Apropriar	Passivo

Fonte: da Pesquisa, 2014

Os impostos incidentes na venda de um imóvel são: IRPJ, PIS, COFINS e CSLL. Na verificação dos valores contabilizados, através dos relatórios contábeis, não foi encontrado os valores na contabilidade. A tributação, de acordo com informações do gestor será feito em outra data ainda não definida. Mas quando tributado os lançamentos contábeis são registrados de acordo com o quadro 16:

Quadro 16: Tributação sobre a Venda de Imóvel

a) IRPJ sobre Lucro			
D	331101	Imposto sobre a renda - IRPJ	DRE
C	211304	IRPJ a Recolher	Passivo
b) CSLL sobre Lucro			
D	331102	Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL	DRE
C	211303	CSLL a Recolher	Passivo
c) PIS sobre venda de imóveis			
D	413303	Imposto Incidente sobre Venda - PIS	DRE
C	211301	PIS a Recolher	Passivo
d) COFINS sobre venda de imóveis			
D	413304	Imposto Incidente sobre Venda - COFINS	DRE
C	211302	COFINS a Recolher	Passivo

Fonte: da pesquisa 2014

4.2.2.1 Contrato Venda através de Permuta

Neste momento será analisado um contrato de venda de imóvel, cuja forma de quitação foi através de uma permuta, onde a primeira permutante é legítima proprietária das lojas 16 e 17 do Pontal Buritys Incorporações, e a segunda permutante é legítima proprietária do Apto 802, no bairro Luxemburgo, conforme especificado no quadro 17.

Quadro 17: Informações do contrato relativo à Venda Permutada

Primeira Permutante: Pontal Buritys Incorporações, legítima proprietário das Lojas 16 e 17, 02 vagas de garagem
Localizado na Av. Ageo Pio Sobrinho, 394, Bairro Buritys, Belo Horizonte-MG
Data assinatura do Contrato: 17 de Junho de 2011
Valor Total do Contrato: 450.000,00
Forma de Pagamento: Permuta
Segunda Permutante: Orion Empreendimentos (nome fictício) , legítima proprietário do Apto 802 03 vagas de garagem
Localizado na Rua Fabio Curi, 116, Bairro Luxemburgo, Belo Horizonte-MG
Data Assinatura do Contrato: 17 de Junho de 2011
Valor Total do Contrato: 450.000,00
Forma de Pagamento: Permuta

Fonte: da Pesquisa (2014)

De acordo com Scherrer (2012) as receitas do contrato modalidade através de permuta devem ser reconhecidas de acordo com o quadro 18:

Quadro 18: Escrituração da Permuta

a) pela baixa do imóvel existente em seu ativo		
D	Custo de Imóveis Vendidos	DRE
C	Receita de Venda de Imóveis	DRE
b) pela aquisição do imóvel na permuta		
D	Estoque de Imóveis Concluídos(recebido pela segunda permutante)	Ativo
C	Estoque de Imóveis Concluídos(transferido para segunda permutante)	Ativo

Fonte: Scherrer, 2012

Analisando o relatório enviado pela contabilidade, não foi identificado o lançamento de permuta na contabilidade do referido contrato.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi demonstrar como deve ser a escrituração das receitas para empresas da construção civil. Para alcançar o objetivo proposto foi feita uma análise da contabilização da receita, observando as receitas oriundas de prestação de serviços e àquelas advindas de contratos de venda financiada e permuta.

Em um primeiro momento buscou se o entendimento do método de contabilização mais correto, pelo entendimento de autores, em seguida foi feita uma comparação, de como deve ser e como foi escriturado na contabilidade.

Analizou-se primeiramente as receitas de prestação de serviços de administração de obras, percebeu-se que a contabilização está de acordo com o que exige as normas. Como os serviços prestados tem os tributos retidos na fonte, todos estão contabilizados adequadamente.

Ao verificar a escrituração dos contratos de incorporação, percebeu-se inconsistência nos lançamentos contábeis, isso ocorreu principalmente nos lançamentos dos tributos e no registro de permuta, onde em ambos os casos não foram identificados os lançamentos.

Através das informações obtidas verificou-se que a tributação da receita é realizada seguindo o princípio de caixa e não o de competência, inclusive que a empresa deixou de lançar contabilmente os tributos.

É importante a contabilidade conferir os lançamentos dos contratos, de forma a evitar a falta de escrituração, como aconteceu no caso do contrato de permuta. Além disso, é importante também os próprios administradores ter conhecimento sobre a área contábil, de modo a verificar os relatórios enviados pela contabilidade, contratar uma empresa de auditoria para estar analisando ou até mesmo ter um contador dentro da empresa, para assim os administradores poderem tirar informações relevantes dos relatórios.

Foi possível demonstrar como a escrituração contábil para empresa de construção civil deve ser realizada, ajudando assim, no desenvolvimento da empresa na hora de realizar qualquer análise patrimonial, tributária, etc.

Com isso, percebe-se que as empresas não realizam a conferência dos relatórios contábeis, sugere-se que as empresas fiquem mais atentas em como está sendo realizado a escrituração da empresa, se estão de acordo com as normas, de modo a não se ter nenhum tipo de prejuízo fiscal e poder também contar com as informações para o crescimento empresarial.

6 REFERÊNCIAS

ANTONIO, Paulo Joaquim. **Contabilidade e tributos de construtoras e imobiliárias**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria Et Tal. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 – Contratos de Construção. **Estabelece o tratamento contábil**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acessado em 27 de abril 2014.

BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 30 – Receitas. **Estabelece o tratamento contábil**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acessado em 15 de julho 2014.

BRASIL, Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal – IN SRF nº 84, de 20 de dez.1979. Publicada no Diário Oficial da União em 31.12.79. **Estabelece normas para apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis**. Disponível em: http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf84_1979.htm Acesso em: 22 de Setembro de 2013.

BRASIL, **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal – IN SRF nº 458**, de 18 de Outubro de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4582004.htm>> Acessado em: 22 de Setembro de 2013.

BRASIL, Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964. **Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L4591.htm>> Acessado em: 27 de Abril de 2014.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC – Resolução 750/93 do Artigo 9º.
Princípio da Competência. Disponível em: <
www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc> Acessado em: 27 de Abril de 2014.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013

CRUZ, Andreza. **Crescimento da Construção Civil.** Disponível em 04/10/2013 em
<<http://www.jornaledicaodobrasil.com.br/site/tag/crescimento-da-construcao-civil/>>
Acessado em: 07 de Outubro de 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVESE, Clovis Luis. **Manual de Contabilidade Básica: Contabilidade Introdutória e Intermediária.** 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade Imobiliária: Abordagem Sistêmica, Gerencial e Fiscal.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas 2012.