

**HEIDER JOSUÉ DE AQUINO NASCIMENTO**

**RECONHECIMENTO DE RECEITA E DESPESA EM EMPRESAS DE  
CONSTRUÇÃO CIVIL NO BRASIL: UM ESTUDO DA ADERÊNCIA ÀS  
NORMAS CONTÁBEIS**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**SÃO PAULO**

**2007**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Profa. Dra. Maura Pardini Bicudo Veras  
Reitora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. Dr. Luiz Gonzaga Morettin  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Adhemar Aparecido De Caroli  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Prof. Dr. Roberto Fernandes  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuarias

**HEIDER JOSUÉ DE AQUINO NASCIMENTO**

**RECONHECIMENTO DE RECEITA E DESPESA EM EMPRESAS DE  
CONSTRUÇÃO CIVIL NO BRASIL: UM ESTUDO DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS  
CONTÁBEIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus**

**SÃO PAULO**

**2007**

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**HEIDER JOSUÉ DE AQUINO NASCIMENTO**

### **RECONHECIMENTO DE RECEITA E DESPESA EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO BRASIL: UM ESTUDO DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS CONTÁBEIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus

#### **BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

São Paulo, de de 2007.

A toda minha família (esposa, filhos, pais, irmãos, avós,  
tios, primos e sogros). Também aos amigos e colegas.  
Sobretudo a Deus!

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por conceder-me forças para elaborar este trabalho e a minha esposa, Mônica, por toda a compreensão em minhas ausências domésticas, seja física ou mental.

Meus sinceros agradecimentos aos Professores Dr. Sérgio de Iudícibus, Dr. José Carlos Marion e Dr. Jacob Ancelevic pela compreensão demonstrada com a viabilização da conclusão deste trabalho, bem como pelas valiosas contribuições para a melhoria do mesmo.

À Profa. Dra. Neuza Maria Bastos Fernandes, pela atenção e contribuição para me ajudar a captar o meu problema de pesquisa com maior clareza.

À equipe da Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuarias.

A todos os professores do Mestrado, que contribuíram muito na minha formação profissional, e não apenas na formação acadêmica. Aproveitei diversas lições deste curso para o meu cotidiano no trabalho.

Aos meus colegas de curso, com quem tive o prazer de compartilhar experiências profissionais e de vida, especialmente ao Alceu Fuji e Marcos Sato, que me proporcionaram inúmeras discussões mais acaloradas sobre Contabilidade.

À Lithos Editora, responsável pela publicação “O EMPREITEIRO – 500 GRANDES DA CONSTRUÇÃO”, que me proporcionou um grande apoio para a distribuição e recebimento das respostas ao questionário enviado às empresas pesquisadas, especialmente aos Srs. Nildo Oliveira e Evandro Muniz.

À Odebrecht e, especialmente ao Hélio Guimarães, com quem trabalhei durante alguns anos e foi um dos primeiros, no meu ambiente profissional, a me incentivar a fazer este Mestrado.

A todos os meus amigos e colegas da Odebrecht, especialmente ao Renan Vicente, Mauricio Peres, Matheus Oliveira, Cecília Berenstein, Ahmed Sameer e Rodrigo Jardim.

## **EPÍGRAFE**

**“.. Tão antiga e tamanha é a presença das imposições tributárias na vida do cidadão e da empresa entre nós que as forças do conhecimento na atividade contábil estão brutaemente concentradas em entendê-las e mitigar seus efeitos na vida econômica...”.**

*Nelson Carvalho*



## RESUMO

A atividade de construção civil é uma das mais interessantes dentre todas as realizadas pela humanidade, não só por ela servir para atender às necessidades mais primitivas como a questão da moradia, mas muito ainda em função da sua grandiosidade. Hidrelétricas, estradas, portos, aeroportos etc., tudo parece extremamente grandioso. No campo da Contabilidade, o esforço para acompanhar estes empreendimentos também se torna grandioso, pois: Como apurar resultados que serão auferidos ao longo de meses ou mesmo de anos? Este é o esforço que os organismos de Contabilidade internacionais e brasileiros já responderam. Entretanto, surge uma outra dúvida: O quanto as empresas brasileiras de construção civil estão aderentes às normas emanadas desses órgãos?

Ao longo desta dissertação, será discorrido sobre os diferentes nichos de atuação da construção civil e diferentes normas contábeis existentes para atendê-los. Por outro lado, também será demonstrado que não apenas existem normas diferentes para atender às necessidades distintas, mas, sobretudo, existem normas fiscais conflitantes com as normas contábeis, e é justamente este conflito que acaba por determinar a predominância de uma norma em detrimento de outra.

Esta dissertação está pautada, primordialmente, numa pesquisa de campo, que busca validar quais são as práticas adotadas pelas empresas deste segmento no Brasil. Complementarmente, como suporte teórico, existe uma revisão bibliográfica sobre as principais normas e procedimentos previstos para esta atividade no Brasil.

As principais conclusões apontaram para uma aderência parcial às normas emanadas pelos organismos contábeis, por parte das empresas brasileiras de construção civil. E foi apresentada uma aderência diferente entre os nichos pesquisados dessa atividade.

**Palavras-chave:** contabilidade, construção civil, construção pesada, empreendimento imobiliário.

## ABSTRACT

The civil construction activity is one of the most interesting among those performed by human kind, not only because it answers its most basic necessities such as housing, but, also due to its grandness. Hydroelectric plants, roads, ports, airports etc., everything seems extremely grand. In the field of Accounting, the effort to monitor these enterprises also becomes grand, as: How to determine a result that is accrued throughout months or even years? This is the endeavor that International and Brazilian Accounting bodies have already answered. However, another question arises: How adherent are Brazilian civil construction companies to the norms issued by these bodies?

Throughout this dissertation, the different niches of civil construction and different accounting standards that exist to answer them will be discoursed. On the other hand, it will also be shown that there are not only different standards to answer these distinct needs, but above all, fiscal norms that conflict with the accounting norms, and it is that conflict that ends up determining the predominance of one norm in detriment of the other.

This dissertation is based, primordially, on a field research, that aims to validate which practices are adopted by the companies in that segment in Brazil. Complementing, as technical support, there is a bibliographical review on the main norms and procedures foreseen for this activity in Brazil.

The main conclusions point towards a partial adherence to the norms issued by the accounting bodies, by Brazilian civil construction companies, and also different adherences among the researched niches of this activity.

**Key words:** accounting, civil construction, heavy construction, real estate.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>17</b>
<b>Antecedentes do Problema e Justificativa do Trabalho.....</b>	<b>23</b>
<b>Objetivos do Trabalho.....</b>	<b>25</b>
<b>Metodologia do Trabalho.....</b>	<b>26</b>
<b>Disposição do Trabalho.....</b>	<b>28</b>
<b>CAPÍTULO I: ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO CIVIL E ANTECEDENTES.....</b>	<b>30</b>
<b>1.1. Definições genéricas.....</b>	<b>30</b>
<b>1.2. Definições normativas.....</b>	<b>34</b>
<b>1.3. Exemplos de atuação das empresas brasileiras.....</b>	<b>36</b>
<b>1.4. Definições de construção a serem utilizadas.....</b>	<b>37</b>
<b>1.5. Amostra das pesquisas já realizadas no Brasil.....</b>	<b>38</b>
<b>CAPÍTULO II: PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS.....</b>	<b>43</b>
<b>2.1. Receita.....</b>	<b>43</b>
<b>2.2. Despesa.....</b>	<b>44</b>
<b>2.3. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do IASB .....</b>	<b>45</b>
<b>2.4. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do IBRACON.....</b>	<b>47</b>
<b>2.5. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do CFC.....</b>	<b>52</b>
<b>2.6. Tabela de Comparação entre os princípios (IASB, IBRACON e CFC).....</b>	<b>55</b>
<b>2.7. Receita nas atividades de construção civil.....</b>	<b>56</b>
<b>2.8. Despesa / custo nas atividades de construção civil.....</b>	<b>58</b>
<b>2.9. Exemplo do reconhecimento de receita e despesa na atividade de construção civil.....</b>	<b>59</b>
<b>CAPÍTULO III: PRINCIPAIS NORMAS CONTÁBEIS PARA A ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL.....</b>	<b>61</b>
<b>3.1. Emanadas do IASB.....</b>	<b>61</b>
<b>3.2. Emanadas do IBRACON.....</b>	<b>68</b>

3.3. Emanadas do CFC.....	75
<b>CAPÍTULO IV: NORMAS FISCAIS BRASILEIRAS PARA A ATIVIDADE CIVIL .....</b>	<b>78</b>
4.1. Obras por Empreitada – Instrução Normativa RF Nº 21/79.....	78
4.2. Empreendimentos Imobiliários.....	81
<b>CAPÍTULO V: EXEMPLOS DA APLICAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS.....</b>	<b>98</b>
5.1. Exemplos para a atividade de “Construção Pesada”.....	100
5.2. Exemplos para a atividade de “Empreendimento Imobiliário”.....	108
<b>CAPÍTULO VI: ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>116</b>
6.1. Elaboração do questionário .....	116
6.2. Envio dos questionários e recebimento das respostas ...	117
6.3. Percepções genéricas.....	119
6.4. Construção Pesada.....	122
6.5. Empreendimento Imobiliário.....	124
6.6. Resumo Geral.....	126
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>128</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>130</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
IASB – International Accounting Standards Board  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFRS – Normas Internacionais de Relato Financeiro  
IN – Instrução Normativa  
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada  
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade  
NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica  
PFC – Princípios Fundamentais de Contabilidade  
PIB – Produto Interno Bruto  
PUC SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
RF – Receita Federal  
SRF – Secretaria da Receita Federal  
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina  
UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro  
USP – Universidade de São Paulo

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Terminologias empregadas para definir o mercado de construção.....	37
Tabela 2 - Princípios Contábeis.....	45
Tabela 3 - Princípios Contábeis IBRACON .....	48
Tabela 4 - Princípios Contábeis CFC.....	52
Tabela 5 - Relação comparativa dos princípios contábeis do IASB, IBRACON e CFC .....	55
Tabela 6 - Fórmula da Receita Reconhecida pelo método do Custo Incorrido.....	58
Tabela 7 - Exemplo de reconhecimento da receita e despesa na atividade de construção.....	60
Tabela 8 - Definições iniciais IASB.....	61
Tabela 9 - Reconhecimento de receitas e custos por contratos/ativos – IASB.....	62
Tabela 10 - Reconhecimento de reivindicações na receita orçada – IASB.....	63
Tabela 11 - Reconhecimento de bônus na receita orçada – IASB.....	64
Tabela 12 - Itens do custo de contrato de construção – IASB.....	64
Tabela 13 - Condições para elaboração do orçamento de receitas e custos – IASB.....	65
Tabela 14 - Métodos da Percentagem de Acabamento – IASB.....	66
Tabela 15 - Fórmula da Receita Reconhecida pelo método do avanço físico.....	67
Tabela 16 - Informações a serem divulgadas – IASB.....	68
Tabela 17 - Definições iniciais IBRACON.....	69
Tabela 18 - Reconhecimento de receitas e custos por contratos/ativos – IBRACON.....	69
Tabela 19 - Reconhecimento de reivindicações na receita orçada – IBRACON.....	71
Tabela 20 - Reconhecimento de bônus na receita orçada – IBRACON.....	71

Tabela 21 - Itens do custo de contrato de construção – IBRACON.....	<b>72</b>
Tabela 22 - Condições para elaboração do orçamento de receitas e custos – IBRACON.....	<b>73</b>
Tabela 23 - Métodos da Percentagem de Acabamento – IBRACON.....	<b>74</b>
Tabela 24 - Informações a serem divulgadas – IBRACON.....	<b>74</b>
Tabela 25 - Procedimentos de registro contábil das receitas e custos – CFC.....	<b>76</b>
Tabela 26 - Informações a serem divulgadas – CFC.....	<b>77</b>
Tabela 27 - Categorias de contratos – IN 21/79.....	<b>78</b>
Tabela 28 - Métodos da Percentagem de Acabamento – IN 21/79.....	<b>80</b>
Tabela 29 - Premissas para elaboração do orçamento de receitas e custos – IN 21/79.....	<b>80</b>
Tabela 30 - Informações a serem divulgadas – IN 21/79.....	<b>81</b>
Tabela 31 - Custos da Atividade Imobiliária – IN 84/79 e IN 23/83.....	<b>82</b>
Tabela 32 - Formação de Custos – IN 84/79 e IN 23/83.....	<b>83</b>
Tabela 33 - Modalidades para o reconhecimento de receitas – IN 84/79 e IN 23/83.....	<b>87</b>
Tabela 34 - Metodologias fiscais para o reconhecimento de receitas e despesas – IN 84/79 e IN 23/83.....	<b>87</b>
Tabela 35 – Dados do Exemplo 5.1 (a).....	<b>100</b>
Tabela 36 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (a).....	<b>100</b>
Tabela 37 – Dados do Exemplo 5.1 (b).....	<b>101</b>
Tabela 38 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (b).....	<b>102</b>
Tabela 39 – Dados do Exemplo 5.1 (c).....	<b>103</b>
Tabela 40 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (c).....	<b>104</b>
Tabela 41 – Dados do Exemplo 5.1 (d).....	<b>106</b>
Tabela 42 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (d).....	<b>106</b>
Tabela 43 – Dados do Exemplo 5.2 (a).....	<b>108</b>
Tabela 44– Cálculos básicos “empreendimento imobiliário” pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (a).....	<b>109</b>
Tabela 45 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (a).....	<b>110</b>
Tabela 46 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas da SRF Exemplo 5.2 (a).....	<b>111</b>

Tabela 47 – Dados do Exemplo 5.2 (b).....	<b>112</b>
Tabela 48– Cálculos básicos “empreendimento imobiliário” pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (b).....	<b>113</b>
Tabela 49 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (b).....	<b>114</b>
Tabela 50 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas da SRF - Exemplo 5.2 (b).....	<b>114</b>



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Evolução Acumulada do PIB Brasileiro (PIB total versus PIB Construção).....	18
Gráfico 2 - Distribuição por atividade da população ocupada – Brasil.....	19
Gráfico 3 - Déficit Habitacional Brasileiro.....	21
Gráfico 4 - Evolução das Unidades Habitacionais Financiadas.....	22
Gráfico 5 - Evolução da Receita Reconhecida Anualmente – “Construção Pesada – exemplo 1 a”.....	101
Gráfico 6 - Evolução do Lucro Anualmente – “Construção Pesada – exemplo 1 b”.....	103
Gráfico 7 - Evolução do Lucro Anualmente – “Construção Pesada – exemplo 1 c”.....	105
Gráfico 8 - Evolução da Receita Reconhecida Anualmente – “Construção Pesada – exemplo 1 d” .....	107
Gráfico 9 - Evolução do Lucro Anualmente – “Empreendimento Imobiliário – exemplo 2 a”.....	111
Gráfico 10 - Evolução do Lucro Anualmente – “Empreendimento Imobiliário – exemplo 2 b”.....	115
Gráfico 11 - Autopercepção – Quais normas as empresas de construção adotam na elaboração das demonstrações contábeis societárias?.....	120
Gráfico 12 – Autopercepção – Como são administrados os conflitos entre as normas da SRF e as normas do IBRACON e CFC?.....	121
Gráfico 13 - Percepção do Mercado.....	122
Gráfico 14 - Qual a norma adotada para o reconhecimento de receitas e despesas? – construção pesada.....	122
Gráfico 15 - Aplicação das normas contábeis – construção pesada.....	123
Gráfico 16 - Divulgação de Informações – construção pesada.....	124
Gráfico 17 - Qual a norma adotada para o reconhecimento de receitas e despesas? – empreendimento imobiliário.....	125
Gráfico 18 - Aplicação das normas contábeis – empreendimento imobiliário.....	125
Gráfico 19 - Divulgação de Informações - empreendimento imobiliário..	126
Gráfico 20 – Visão Consolidada do atendimento às normas contábeis ...	127

## LISTA DE APÊNDICE

Apêndice I - Questionário da Dissertação .....	<b>136</b>
Apêndice II - Resumo das Respostas Recebidas.....	<b>143</b>

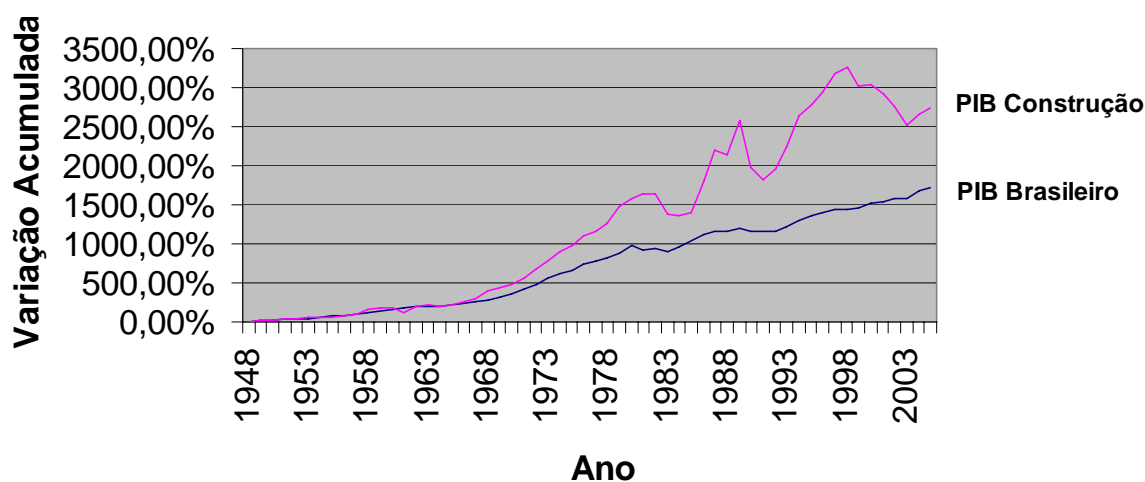
## INTRODUÇÃO

Neste primeiro parágrafo desta Introdução será tomada uma pequena liberdade. Assim, por algumas laudas, será utilizada a conjugação do verbo na primeira pessoa do singular. Há alguns anos, estava participando de um curso sobre liderança, denominado “Liderança Situacional”, patrocinado para os gerentes da empresa de construção civil à qual trabalho. Em um determinado momento deste curso, o palestrante (Sr. Bannet) fez um grande elogio aos profissionais de engenharia, o qual tentarei transmitir: “- *Fico imaginando que num futuro, quando não exista mais vida na Terra, algum ser extraterrestre, vindo de uma outra civilização, um outro mundo, descubra o nosso planeta, e a única evidência que ele teria daquele planeta (a Terra) ter abrigado, algum dia, vida inteligente seriam as grandes obras de engenharia, os portos, aeroportos, estradas, hidroelétricas, usinas nucleares, edifícios em geral. Por este motivo, admiro tanto os profissionais de engenharia.*” Lembro-me de boa parte das técnicas apresentadas neste curso sobre liderança, mas lembro-me numa intensidade ainda maior desta afirmação, pois consegui visualizar com muita clareza o quanto a engenharia representa para a humanidade, por meio de suas grandes intervenções ambientais e paisagísticas.

Para o bem ou para o mal, as grandes obras de engenharia estão espalhadas em toda a história da humanidade, desde os fenícios, egípcios, gregos e romanos até os dias de hoje nas grandes megalópoles, como Nova Iorque, São Paulo, Paris ou Hong Kong e, mesmo no interior da nossa civilização atual, nos cantos mais recônditos, a engenharia está lá, nas grandes obras de infra-estrutura, nas estradas, canais de irrigação, transposição de águas, túneis, termelétricas etc. Talvez a engenharia esteja tão entrelaçada com a vida humana assim como a medicina; afinal, ela nasce da premissa mais básica de todas: o homem precisa de um abrigo. Bom, depois o homem precisa de um abrigo maior, de um segundo abrigo, de um caminho para levá-lo ao segundo abrigo, ao trabalho, e assim por diante...

A atividade de construção civil é a grande realizadora da ciência engenharia. Logo, ela representa uma grande fatia da produção econômica mundial. No Brasil, segundos dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE ([www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)), o setor de construção civil participa com 7,3% do PIB interno, ou seja, algo em torno de R\$ 142 bilhões. Considerando o crescimento do PIB brasileiro desde 1947 até 2005, pode-se verificar que a atividade de construção civil alcançou em diversos momentos um ritmo de crescimento bem maior que o crescimento da economia brasileira como um todo e, acumulando o crescimento desse período, fica evidente o aumento da participação dessa atividade na economia, saindo de uma participação de 4,60% em 1947 e chegando a uma participação de 7,32% em 2005, tendo, em determinados períodos, alcançado uma participação superior a 9% (1989 e 1994 – 2000). Vide ‘Gráfico 1’ a seguir.

### **Evolução Acumulada do PIB Brasileiro (PIB total versus PIB Construção) 1947 = 100**



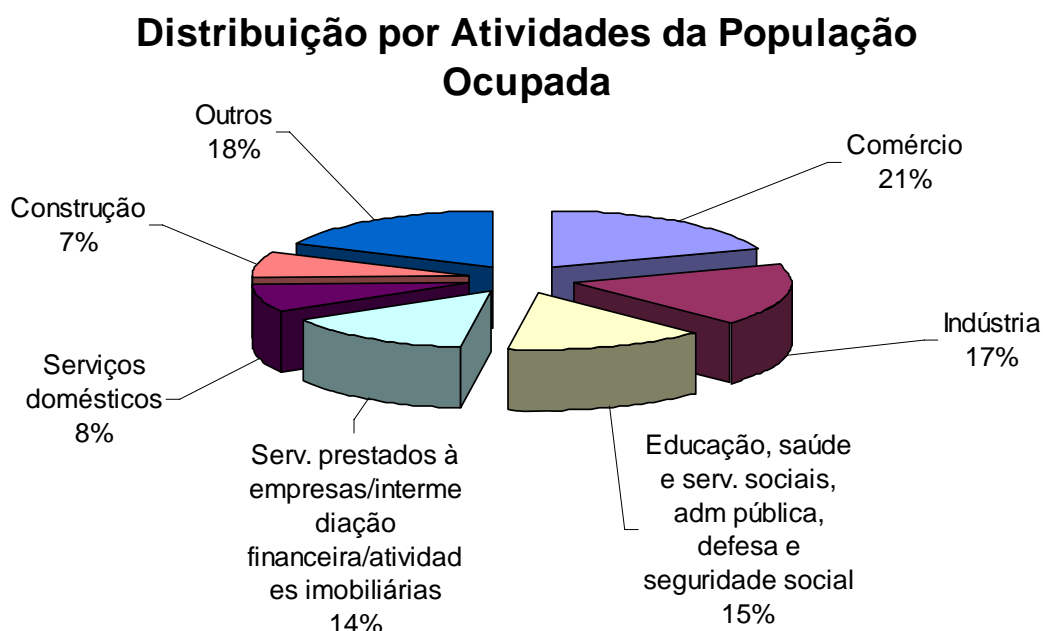
Fonte: [www.ipeadata.gov.br](http://www.ipeadata.gov.br)

#### **GRÁFICO 1**

Um forte motivo para este crescimento mais acentuado do PIB de construção brasileiro a partir do final da década de 1960, está correlacionado as grandes movimentações humanas que ocorreram nas décadas precedentes, quando o homem rural passou a buscar numa intensidade maior a vida urbana, e esta, por sua vez passou a ser mais industrializada. Segreti salienta que “... as décadas de 40 e 50 transcorreram sob as coordenadas da urbanização e da industrialização, que deslocavam para a área das cidades uma parcela ponderável da população rural...” (1991: 19). Logo as necessidades de criação das grandes

obras de infra-estrutura e de habitação passaram ser uma tônica neste processo da industrialização brasileira.

O setor de construção civil também abriga boa parte da mão-de-obra trabalhadora brasileira, notadamente da que possui um menor grau de instrução. Estimativas do IBGE apontam que esse setor emprega 7,2% das pessoas ocupadas nas seis principais regiões metropolitanas brasileiras (Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo e Porto Alegre), o que significa dizer 1,5 milhão de pessoas de um total de 20,7 milhões das pessoas ocupadas nessas regiões, conforme demonstrado no “Gráfico 2”. Logo, sempre representa um grande apelo nas questões de política de inclusão social.



**GRÁFICO 2**

Cabe ainda destacar que, desde a década de 1980, em função do arrefecimento da economia nacional, as grandes empresas brasileiras de construção civil têm se empenhado na conquista de novos mercados de atuação fora do Brasil. Assim, empresas como a Construtora Norberto Odebrecht, Construtora Andrade Gutierrez, Construtora Camargo Correa, dentre outras, têm atuado em outros mercados, em praticamente todos os países da América Latina (principalmente Peru, Equador, Argentina, Venezuela e México), Europa (Portugal, Inglaterra, Espanha), África (Angola, Madagascar), Ásia (Emirados Árabes, Iraque, Arábia Saudita) e também no principal país do mundo capitalista, os Estados Unidos da América.

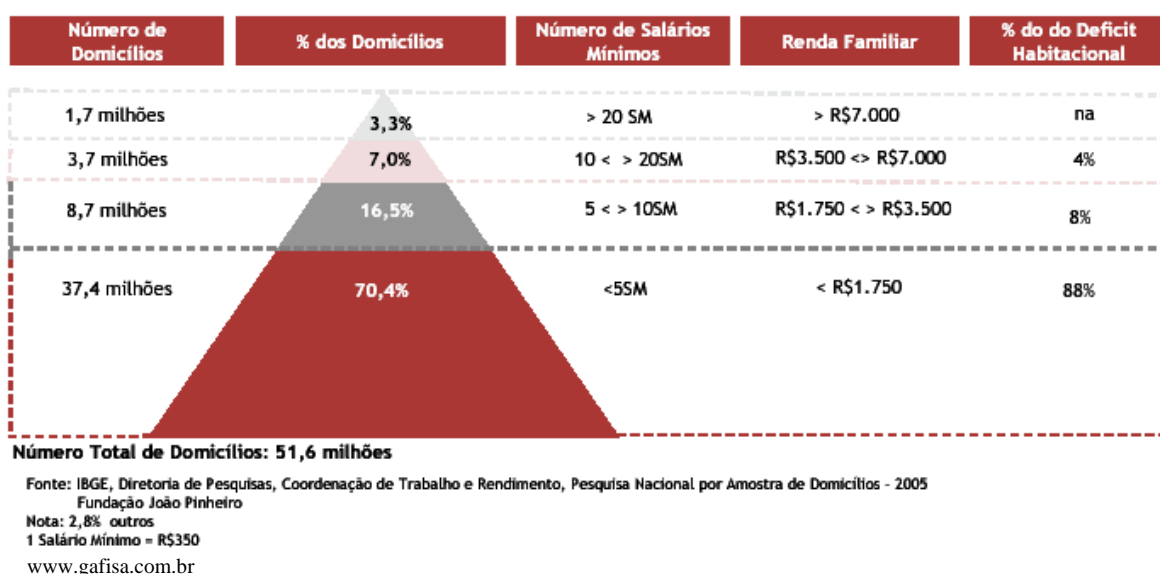
Nesse sentido, as empresas brasileiras de construção civil, freqüentemente, ocupam posição de destaque nas publicações especializadas na área de engenharia ao redor do mundo, demonstrando a crescente globalização de suas atividades. Apenas para exemplificar, a Construtora Norberto Odebrecht S.A. foi considerada a 3ª maior empresa de construção civil na América Latina/Caribe, segundo dados da revista ENR Engineering News-Record, na edição de dezembro de 2006 (dez/2006, pg. 5). Segundo, ainda, essa publicação (dez/2006, pg. 24-30), a Construtora Norberto Odebrecht S.A., a Construtora Andrade Gutierrez S.A. e a Construções e Comércio Camargo Correa ocupam a 21ª, 91ª e 199ª posição, respectivamente, num ranking das 225 maiores empresas construtoras internacionais, ou seja, considerando apenas as receitas fora do seu país de origem. Quando se trata do ranking das 225 maiores empresas de construção globais, ou seja, levando-se em consideração também o mercado doméstico das respectivas empresas, essas empresas brasileiras passam para as seguintes posições: 57ª, 138ª e 134ª, respectivamente (dez/2006, pg. 34-39). Vale ainda destacar que a Construtora Norberto Odebrecht S.A., segundo a mesma publicação (dez/2006, pg. 58, 61, 62 e 63), é considerada a maior empresa internacional de construção civil nos segmentos de hidroelétricas; esgotos e resíduos sólidos; linhas de transmissão subaquáticas e aquedutos; e estações de tratamento de água e dessalinização.

Outro fator importante refere-se à recente emissão de papéis no “Novo Mercado” de algumas das principais empresas de construção civil brasileiras que atuam no ramo de empreendimento imobiliário. Atualmente treze companhias de empreendimento imobiliário estão listadas no “Novo Mercado”, a exemplo da Cyrela, GAFISA, Abyara, Brascan, Camargo Correa, Company, Klabin Segall, Lopes Brasil, PDG Realty, Rodobens, Rossi, São Carlos e Tecnisa, segundo publicação da Revista “Minha casa, meu Imóvel”, encarte das revistas Istoé, Istoé Dinheiro e Istoé Gente (2007, pg. 56).

O “Novo Mercado” adota critérios de governança corporativa mais rígidos em relação à bolsa de valores tradicional no Brasil, critérios esses estipulados pela CVM. A Cyrela ([www.cyrela.com.br](http://www.cyrela.com.br)) emitiu o “Anúncio de Início de Distribuição Pública” ao mercado em 17 de junho de 2005 e logo depois, em 29 de agosto de 2005, emitiu a “Oferta Pública Primária e Secundária de Ações Ordinárias”. Ainda nesse ramo (empreendimento imobiliário), a GAFISA ([www.gafisa.com.br](http://www.gafisa.com.br)) e a Odebrecht ([www.odebrecht.com.br](http://www.odebrecht.com.br)) anunciaram uma “Joint Venture” demonstrando o potencial desse mercado no Brasil. Nesse comunicado, essas empresas afirmam que o mercado de empreendimento imobiliário no Brasil está focado,

basicamente, no segmento de renda familiar superior a vinte salários mínimos, “*que representa menos de 5% do contingente do mercado de trabalho formal*”. Portanto, essa “Joint Venture” estaria focando as suas energias para um outro mercado, o da renda familiar de até sete salários mínimos, que segundo esse comunicado é um mercado que “*representa mais de 90% do déficit habitacional brasileiro*” (aproximadamente 6,5 milhões de unidades). A seguir ‘Gráfico 3’, divulgado nesse comunicado, demonstrando a situação do déficit habitacional brasileiro.

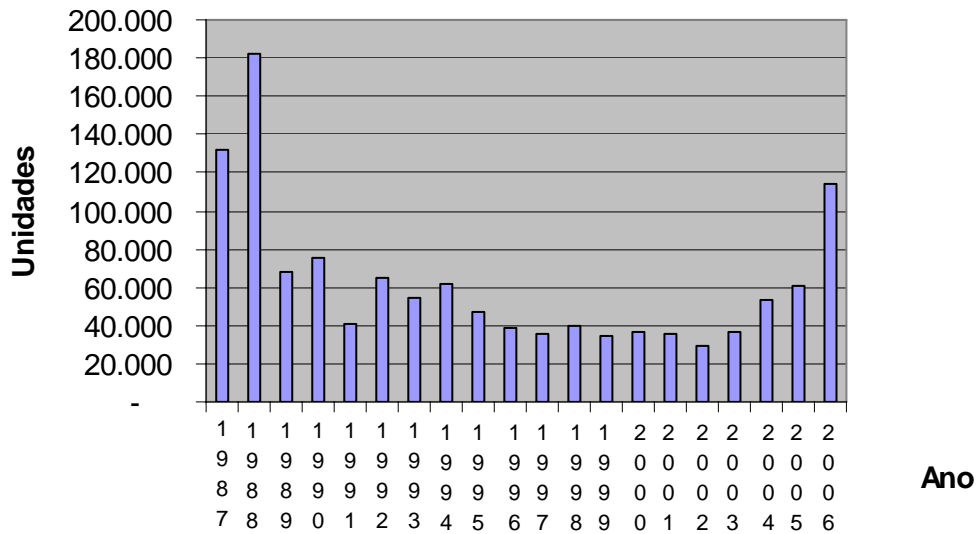
### Déficit Habitacional Brasileiro



### GRÁFICO 3

Em recente matéria sobre a atual situação brasileira de créditos disponíveis para a atividade imobiliária, a revista Veja destacou que pela primeira vez desde 1988 o crédito habitacional com recursos da poupança ultrapassou a marca das 100.000 unidades, e que só em 2006 houve um incremento de 86% em relação ao ano anterior (2007: 66), ver ‘Gráfico 4’ a seguir. A matéria destaca que se aguarda um ‘boom’ para o mercado de classe média e baixa renda.

### Evolução das Unidades Habitacionais Financiadas



Fonte: Associação Brasileira das Entidades de Crédito Imobiliário e Poupança (Abecip) – Revista Veja

### GRÁFICO 4

Por toda essa magnitude do mercado de construção civil brasileiro e dada a complexidade para a realização das funções de construção, ou seja, erguer grandes obras, normalmente, essa atividade é desenvolvida num espaço de tempo maior que um ano calendário. Dessa particularidade do setor, nasceu o que talvez seja um dos maiores desafios para a Contabilidade. Afinal, como valorizar a riqueza gerada para um ciclo social, normalmente atrelado ao ano calendário, de uma atividade que estará ultrapassando diversos ciclos sociais? Bom, a resposta técnica a esta pergunta, atualmente, é facilmente encontrada nas normas contábeis específicas para a atividade de construção civil, tanto nas normas nacionais quanto nas normas internacionais. Entretanto, e a prática? O que as empresas de construção civil realmente utilizam?

Existe uma razoável bibliografia de técnica contábil para a atividade de construção civil. Situação claramente identificada quando se percebe a existência de normas contábeis específicas para esse setor da economia, oriundas do IASB, IBRACON e CFC. Por outro lado, também existem normas fiscais específicas para este setor, que muitas vezes se chocam com as normas contábeis. Dessa forma, o presente trabalho é um estudo de campo sobre o



quanto as empresas de construção civil no Brasil são aderentes às normas contábeis emanadas pelo IBRACON, CFC e/ou IASB, mesmo em detrimento do atendimento às normas fiscais.

### **Antecedentes do Problema e Justificativa do Trabalho**

Como mencionado anteriormente, o principal desafio para a Contabilidade na atividade de construção civil resume-se ao fato de a mesma ser desempenhada em mais de um ano calendário. Assim, a forma de reconhecimento contábil das receitas e custos em empresas de construção civil aceita universalmente baseia-se no conceito de que em se tratando de um contrato de prestação de serviço de construção único, que estará sendo realizado à medida que a obra seja concluída, este deve possuir margem de lucro constante no tempo. Assim, a receita é reconhecida ao longo da obra (durante a produção) e não ao final. Hendriksen e Van Breda (1999:230) definem este método como “*porcentagem de conclusão*” e continuam explicando que ele “*compara os custos incorridos totais num dado exercício contábil aos custos totais estimados para o projeto. Esse é o chamado método custo-custo. O lucro esperado do contrato é então atribuído a cada exercício com base nesses custos*”. Ainda explicando a forma de reconhecimento das receitas em empresas de construção civil, Iudícibus cita “(...) *para apurar o resultado em determinado período, dividem-se os custos incorridos pelos custos totais estimados, e a porcentagem obtida é multiplicada pelo valor total da receita fixado no contrato, obtendo-se, assim, a receita a ser reconhecida no período, que é comparada com os custos incorridos, apurando-se o resultado do período por diferença*” (2000: 63 e 64).

Por outro lado, existem algumas interferências da legislação fiscal brasileira (através da Secretaria da Receita Federal – SRF), no tocante aos procedimentos para reconhecimento das receitas e custos em empresas de construção civil. Interferências estas que podem, em seu ápice, atrapalhar o uso da boa prática contábil nas empresas de construção civil. Para a atividade de construção de empreendimentos imobiliários é facultado que a receita seja reconhecida à medida da sua realização financeira, e os custos são apropriados de acordo com a proporção em relação à receita prevista no orçamento total da obra. Essa situação é abordada por Soares, em sua dissertação de mestrado, como “(...) *ponto crítico na contabilização, (...) quando ocorre em atendimento às normas da SRF, pois tem como*

*consequência a utilização de orçamento de custos no Balanço Patrimonial e ainda a utilização indevida do grupo de Resultado de Exercícios Futuros”* (2002:177). Para os contratos de construção por empreitada (comuns na atividade de “construção pesada”), a legislação fiscal brasileira adota um conceito de ‘contratos de longo prazo’ (superiores a doze meses) e ‘contratos de curto prazo’ (até doze meses). Para o primeiro grupo o reconhecimento das receitas e dos custos ocorre de acordo com o andamento da obra, enquanto para o segundo grupo apenas ao final da obra – o que, também, pode gerar certa inconsistência contábil nos registros das receitas e custos nas empresas de construção. Ao longo deste trabalho estará sendo apresentada uma análise mais depurada de cada cenário das normas contábeis e fiscais no Brasil.

Importante salientar que a maioria da bibliografia autoral disponível no mercado sobre os procedimentos contábeis para registro das atividades de construção civil costuma versar sobre as normas fiscais. Para exemplificar essa situação pode ser citado o livro “*Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária*”, onde Costa ilustra no capítulo1, subcapítulo 4 deste livro que, as obras de empreitada com prazo inferior a doze meses deve apurar o seu resultado apenas no momento da sua conclusão (2000: 24-27). Em outro trecho, Costa, após relatar rapidamente que existem normas emanadas pela CVM para o reconhecimento de resultado em empreendimentos imobiliários, passa a descrever qual o procedimento fiscal, em detalhes, para o reconhecimento das receitas e despesas na venda de unidades imobiliárias não concluídas (2000: 48-56). Por este motivo, ao longo desse trabalho, estará sendo priorizada a pesquisa em fontes primárias sobre as normas contábeis, ou seja, IASB, IBRACON e CFC.

Levando em consideração o cenário normativo (advindo dos órgãos contábeis) e o cenário impositivo institucional (advindo da legislação fiscal), em que a Contabilidade para a atividade de construção civil se encontra no Brasil, indaga-se:

Qual o grau de aderência apresentado pelas empresas brasileiras de construção civil às normas contábeis internacionais e brasileiras (previstas pelo IASB, CFC e IBRACON) para reconhecimento das receitas e despesas?

Portanto, esta é a idéia central da dissertação ora apresentada. Severino (2002:75) observa que “... *toda argumentação, todo o raciocínio desenvolvido num trabalho logicamente construído é uma demonstração que visa solucionar determinado problema*” (grifo do autor). Mais adiante, também afirma que “*a colocação clara do problema desencadeia a formulação da hipótese geral a ser comprovada no decorrer do raciocínio*”. Dessa forma, esquematizando, este trabalho irá pesquisar as seguintes hipóteses:

Hipótese um: as empresas de construção civil não são aderentes, por completo, às normas contábeis, emanadas pelo IASB, IBRACON e CFC, em virtude das imposições fiscais (normas das legislações fiscais divergentes das normas contábeis).

Hipótese dois: nas atividades de “construção pesada” a aderência às normas contábeis é mais incisiva do que na atividade de “empreendimento imobiliário”, dada a razoável harmonia existente com as normas fiscais, o que não é verdadeiro no tocante à legislação fiscal para empreendimentos imobiliários. Ou seja, nessa hipótese será testada se existe uma maior aderência às normas contábeis para as atividades de “construção pesada” e um menor grau de aderência para as atividades de “empreendimento imobiliário”.

## **Objetivos do Trabalho**

O objetivo deste trabalho é efetuar um levantamento das práticas contábeis das empresas de construção civil no Brasil para apropriação das suas receitas e dos seus custos, ou seja, averiguar o quanto essas empresas são aderentes, ou não, aos procedimentos internacionalmente aceitos para essa atividade econômica. Para tanto, será necessária uma revisão das normas contábeis previstas pelo IASB, bem como das normas contábeis e fiscais previstas pelo CFC, IBRACON e Receita Federal, respectivamente.

Os resultados finais deste trabalho poderão apresentar um painel não muito otimista da aplicação das normas contábeis (emanadas pelo IASB, IBRACON e CFC) pelas empresas de construção civil brasileiras, o que poderá, por conseguinte, resultar em sugestões para uma melhoria desse quadro, ou mesmo, apresentar um panorama de evolução na utilização das

boas normas contábeis pelas empresas de construção civil, principalmente em função das normas recentes do CFC (NBC T 10.5/2003) e do IBRACON (NPC 17/98), bem como da crescente internacionalização das empresas brasileiras que atuam nesse setor ou da sua necessidade de buscar recursos no mercado de capitais.

## **Metodologia do Trabalho**

Oliveira et al. (2003:39 e 40) enfatiza que: “... ciência é a busca do conhecimento sistemático dos fenômenos da natureza e abrange um conjunto de conhecimentos racionais – certos ou prováveis – obtidos segundo determinado método, sendo sistematizados e verificáveis ...”. Ainda continua afirmando que o conhecimento científico é identificado como real quando pode ser descrito como:

“- contingente – suas hipóteses e proposições têm a sua veracidade testada por meio da experimentação e não apenas pela razão;  
- sistemático – tem como procedimento ordenar logicamente, formando um sistema de idéias e não conhecimentos dispersos e desconexos;  
- verificável – afirmações que não podem ser comprovadas não pertencem ao âmbito da ciência;  
- falível – em razão de não ser um conhecimento definido, absoluto ou final. Novas proposições e o desenvolvimento de técnicas podem reformular o acervo de teorias existentes;  
- lida como o real conforme ocorrências e fatos.”

Dessa forma, enquanto ciência, esta dissertação terá como objetivo apenas identificar o quanto as empresas de construção civil no Brasil são aderentes às normas contábeis emanadas pelos organismos que regulam esta matéria (IASB, IBRACON, CFC). Logo, a mesma irá se utilizar, prioritariamente, de pesquisa empírica, por meio de uma pesquisa de campo com as principais empresas de construção civil brasileiras, para as quais serão encaminhados questionários a fim de identificar o quanto as práticas contábeis utilizadas pelas mesmas estão aderentes às normas contábeis.

Oliveira (2003:65) afirma que a pesquisa de campo “é uma forma de coleta que permite a obtenção de dados sobre um fenômeno de interesse, da maneira como este ocorre na realidade estudada”. Afirma ainda que “a pesquisa de campo abrange a) pesquisa bibliográfica; b) determinação das técnicas de coleta de dados e determinação de amostra; e c) registro dos dados e de análises”.

Dentre os tipos de pesquisa de campo, Oliveira (2003:65) relaciona três tipos: *quantitativo-descritivos*, quando “... a principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas ou o isolamento de variáveis principais ou chaves”; *exploratórios*, quando o “... objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa, ou modificar e clarificar conceitos”; *experimentais*, quando o “... objetivo principal é o teste de hipóteses que diz respeito a relações causa e efeito”.

Em função do seu caráter de validação pode-se afirmar que esta dissertação segue uma linha de pesquisa de campo experimental, pois se estará buscando o teste das hipóteses formuladas por meio dos questionários enviados às empresas, além de se tentar captar as impressões das mesmas sobre esses procedimentos contábeis. Gil (1989:124) define o questionário “*como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.*”.

Dado o objeto desta pesquisa, não estará sendo discutida aqui a adequação ou não das normas contábeis emanadas pelos órgãos competentes no assunto, e sim estará sendo verificado se as empresas brasileiras realmente adotam o modelo regulamentado. Por outro lado, por vezes, serão tecidos comentários acerca das imposições emanadas pela legislação fiscal brasileira.

Utilizando-se ainda da pesquisa de campo, também será usada a pesquisa bibliográfica, paralelamente às técnicas de coletas de dados. A utilização da mesma cumpre o papel de levantar qual o referencial normativo a ser validado, servindo, por vezes, como a viga mestra (já que está se falando de um trabalho que aborda as empresas de construção civil). Essa pesquisa bibliográfica terá como principais objetivos revisar e fundamentar os aspectos teóricos envolvidos, por meio da análise das normas emanadas pelos organismos competentes, quais sejam: IASB, CFC, IBRACON e Receita Federal. Além da análise das normas emitidas por esses organismos, também será procedida uma análise mais detalhada das dissertações e teses já elaboradas no Brasil sobre este tema, com o objetivo de evitar a repetição de abordagem do assunto.

Com relação à utilização da técnica de coleta de dados por meio de questionários, estes serão aplicados no universo das maiores empresas de construção civil no Brasil (aproximadamente 500), segundo a revista “O Empreiteiro – 500 Grandes da Construção”, edição de 2006, base 2005 (2006:227-277). Assim, serão enviados questionários a esse universo de empresas.

## **Disposição do Trabalho**

Esta dissertação está estruturada em seis capítulos, sendo a estrutura completa apresentada resumidamente a seguir:

- **Capítulo I: Atividades de Construção e Antecedentes** – neste capítulo serão abordadas as diversas definições existentes para a atividade de construção civil e suas subdivisões, bem como as definições utilizadas neste trabalho. Serão demonstrados também resumos das dissertações já realizadas no Brasil sobre este tema.
- **Capítulo II: Princípios Contábeis Aplicáveis** – serão exploradas as definições de receitas e despesas, desde as mais genéricas para o tema até as mais específicas aplicáveis à atividade de construção civil. Adicionalmente, também, serão repassados alguns princípios contábeis mais atrelados ao tema de reconhecimento de receitas e despesas emanados pelo IASB, IBRACON e CFC.
- **Capítulo III: Normas Contábeis para a Atividade de Construção Civil** – serão apresentadas as normas contábeis para reconhecimento de receitas e despesas para a atividade de construção civil emanadas pelo IASB, IBRACON e CFC, enfatizando-se as definições, os procedimentos para o reconhecimento e os procedimentos para demonstração das informações contábeis, buscando, sempre que possível, a comparação com os princípios contábeis percorridos no capítulo precedente.
- **Capítulo IV: Normas Fiscais Brasileiras para a Atividade de Construção Civil** – serão abordados os procedimentos de registro de receitas e despesas sob a ótica da legislação fiscal brasileira, demonstrando quais os critérios para registro dos mesmos

para fins de apuração dos tributos federais incidentes sobre o lucro (imposto de renda e contribuição social).

- **Capítulo V: Exemplos da Aplicação das Normas Contábeis e Fiscais** – serão demonstrados, utilizando-se de exemplos ilustrativos, a forma de reconhecimento das receitas e despesas em empresas de construção civil, bem como, quando aplicável, a comparação com a metodologia fiscal para reconhecimento das receitas e despesas.
- **Capítulo VI: Análise dos Resultados da Pesquisa** – serão demonstradas as premissas para a elaboração da pesquisa de campo; para a seleção das empresas pesquisadas; para o envio dos questionários; e, por fim, para a análise dos resultados, após o recebimento das respostas das empresas selecionadas.
- **Conclusão** – com base na análise dos resultados, efetuados no Capítulo VI, será apresentada a conclusão do trabalho.

# CAPÍTULO I

## ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Neste capítulo serão abordadas as diversas definições existentes para a atividade de construção civil e suas subdivisões, bem como as definições que serão utilizadas neste trabalho. Serão demonstrados também resumos das dissertações já realizadas no Brasil sobre este tema.

### 1.1. Definições Genéricas

A palavra “construção” pode designar diversos significados. Segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (1975, p. 371), genericamente significa o “(...) *ato, efeito, modo ou arte de construir (...)*”. A partir dessa definição inicial, o dicionário emprega diversas variáveis, de acordo com cada atividade das ciências e artes humanas, que vão da gramática à música, incluindo também os conceitos para “construção civil”. Este último termo intrinsecamente ligado às atividades de engenharia e arquitetura, e como se comprovará mais adiante é comumente utilizado por autores e leis brasileiras para designar esse tipo de atividade de construção.

Apesar de comumente utilizada, a expressão “construção civil” não deixa de causar certa estranheza em função da utilização da palavra “civil”. Ora, é difícil imaginar obras de construção de usinas termelétricas, nucleares, plantas industriais como “construção civil”. De certo que todas essas obras beneficiam o homem-cidadão e, que, portanto, o adjetivo “civil” seria aplicável. Mas, pensemos em outras atividades humanas: existiria uma Medicina civil? E uma Contabilidade civil? Difícil imaginar esses termos! Talvez na completa ausência de uma melhor definição, passou-se a utilizar o termo “construção civil” como mais apropriado para designar as atividades de construção dos projetos de engenharia e arquitetura. Bom, talvez este fosse o melhor termo: “atividades de construção dos projetos de engenharia e arquitetura”. Pouco provável. Demasiadamente longo!

Nesse dilema inicial, pode-se constatar a dificuldade para encontrar a melhor definição para a atividade de construção (de projetos de engenharia e arquitetura). Cabe ainda



salientar que, em função dos diversos níveis de atuação nos quais as empresas desse setor econômico estão inseridas no mercado brasileiro, não existe um consenso claro com relação às subdivisões existentes no mesmo; por vezes, costuma-se confundir as formas de contratação do serviço com a atividade econômica em si. Um exemplo dessa situação pode ser encontrado na dissertação “Uma Contribuição para os Aspectos da contabilidade das Empresas Imobiliárias e de Construção Civil”, de André Diniz Filho, defendida na PUC-SP em 1995. Nele, Diniz Filho (1995:19-24), após uma explanação sobre as formas em que a Secretaria de Planejamento do Estado de São Paulo e o IBGE propõem a divisão do setor, conclui que “(...) *acredita-se* (...)” nas seguintes divisões desse segmento econômico no Brasil: Empresas Imobiliárias; Empresas de Construção Civil; e Empresas de Construção Pesada.

As Empresas Imobiliárias, segundo Diniz Filho (1995:20), seriam aquelas responsáveis por atividades de compra, venda e locação de imóveis (direta ou indiretamente, via atividade de intermediação); administração de condomínios e imóveis de terceiros (urbanos ou rurais); dentre outras. Já as Empresas de Construção Civil (1995:21), seriam aquelas responsáveis pela construção própria, para futura comercialização; ou construção para terceiros, via construção por empreitada ou por administração. Por fim, esclarece que as Empresas de Construção Pesada (1995:23) são aquelas que prestam serviços de construção de grande porte, de longo prazo e normalmente para órgãos do governo.

Com base nas explicações iniciais da dissertação comentada, pode-se indagar o seguinte: As empresas de construção civil, que prestam serviços de construção para terceiros, via empreitada ou por administração, não poderiam prestar serviços de construção pesada? No decorrer da explanação inicial de Diniz Filho, fica uma sensação de que as empresas de construção civil estariam efetuando trabalhos de menor porte em relação às empresas de construção pesada. Ora, construir um grande condomínio residencial, com seis prédios de trinta andares cada, seria menos complexo (ou de menor porte) que a construção de um simples trecho de 10 km de rodovia municipal ou estadual?

Existem, também, divisões propostas mais claras para o mercado de construção, sem confundir a atividade em si com a forma de contratação, conforme apontado por Bonizio

(2001:3-4), que destaca: “*O mercado e seus analistas normalmente segregam esse setor em dois subsetores bem distintos: o setor de construção de grandes obras (construção pesada) e o setor imobiliário (geralmente com obras cujo prazo de construção e valores envolvidos são menores)*”. Aponta ainda que existem “*(...) três formas básicas de atuação das empresas de construção (...)*”, ou poder-se-ia afirmar três formas distintas de contratação: “*– a prestação de serviços, em que a empresa de construção recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da atividade por conta do contratante; – a execução por empreitada, em que a empresa de construção assume os riscos dos custos de construção e o contratante paga um preço predeterminado pela construção; e – a incorporação imobiliária, em que a empresa de construção toma a iniciativa da construção e comercialização da(s) unidade(s) imobiliária(s).*”

Apesar de mais clara, a definição de Bonizio também peca quando afirma que o setor imobiliário, geralmente, executa obras com prazos e valores inferiores aos do setor de construção pesada. Mais uma vez cabe a reflexão: Ora, construir um grande condomínio residencial, com seis prédios de trinta andares cada, seria mais rápido e menos custoso que a construção de um simples trecho de 10 km de rodovia municipal ou estadual?

Na dissertação de Soares (2002:2), o mesmo esclarece que “*Conforme Costa (2000:31), a atividade imobiliária compreende ‘(...) o desmembramento de terrenos, loteamento, incorporação de imóveis, construção própria ou em condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de Centros Comerciais, shopping centers e Condomínios Residenciais’*”. Continuando a sua explanação, Soares (2002:2-3) esclarece que o termo Construção Civil em sua dissertação restringe-se à atividade de incorporação imobiliária, definida da seguinte forma: “*(...) construção de unidades imobiliárias sobre espaço de terra (terreno), do qual cada unidade incorpora fração ideal da terra nua como custo de sua construção (...)*”. Nesse sentido, pode-se concluir que, até então, a definição proposta por Soares para “atividade imobiliária” é a mais livre de valores preconcebidos, como valores envolvidos e prazos de construção, complexidade etc. Entretanto, ainda é cometido um deslize quando afirma que o termo Construção Civil será utilizado para definir a atividade de incorporação imobiliária. Ora, a construção de um terminal de passageiros em um aeroporto, ou mesmo de um presídio, não seria construção civil? Por outro lado, essas construções poderiam ser encaradas como atividades de incorporação imobiliária?

Na dissertação de Célice (2002:5) existe uma descrição de forma sucinta que “*As empresas da construção civil atuam no mercado executando atividades de prestação de serviços (contratos de construção) e incorporação imobiliária*”. Logo em seguida, descreve as formas de contratação dos serviços de construção e a atividade de incorporação imobiliária de forma semelhante à efetuada por Bonizio (2001:3-4) e Soares (2002:2), respectivamente. Talvez o grande feito da definição de empresas de construção, dada por Célice, seja a junção entre prestação de serviços de contratos de construção e incorporação imobiliária. Entretanto, permanece, ainda, o problema com relação ao emprego do termo “construção civil”. Novamente fica a dúvida: A construção de uma planta industrial seria uma obra civil? Talvez a supressão da palavra “civil” viabilizasse a definição de empresas de construção de uma forma ampla e sucinta. Assim, poder-se-ia concluir que as empresas de construção atuam no mercado executando atividades de prestação de serviços de construção de/e projetos de engenharia e arquitetura e de incorporação imobiliária. Por outro lado, ainda falta um esclarecimento sobre como diferenciar a atividade de prestação de serviço de/e projetos de engenharia e arquitetura da atividade de incorporação imobiliária.

Outro exemplo de uma definição mais salutar para empresas de construção pode ser encontrado na dissertação de Menezes (2003:26), na qual o mesmo cita Medeiros, que por sua vez foi citado por Lira et al. (1997:35), “*(...) a indústria da construção civil é aquela onde acontece a elaboração de um produto singular - a obra, referente aos empreendimentos de edifícios, estradas, pistas de rolamento e aeroportos, sistemas de transporte, de abastecimento de água e de saneamento, portos, rios, canais, barragens e diques, drenagem e irrigações, pontes e grandes estruturas, seus serviços afins e correlatos (...)*”. Apesar de um pouco mais técnica, a definição também torna a apontar o termo “civil”. Mais uma vez: Poder-se-ia enquadrar uma obra de uma usina nuclear como construção civil? Mais adiante, Menezes (2003:27) esclarece que a sua dissertação classifica as empresas de construção civil em três modalidades: “*(...) Incorporadoras, Construtoras ou Empreiteiras e Administração(...)*”, para depois detalhar, citando alguns organismos, a forma legal de contratação dos serviços de construção, algo semelhante ao que Diniz Filho (1995:19-24) também promove em seus esclarecimentos iniciais sobre a atividade de construção.

Na dissertação de Liba (2002:35), o mesmo, citando Duarte e Silva, define a construção civil da seguinte forma: “*(...) construção de imóveis, à execução de obra da*

*construção civil, própria ou de terceiros, como construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou ao subsolo”* (grifo do autor). O ganho dessa definição é apenas o de adicionar as atividades grifadas acima. Entretanto, nessa dissertação, Liba (2002:36) cita a obra de Sanches, Peñalver e Montañés (1999:21), na qual, finalmente, podemos encontrar uma definição mais abrangente e genérica para a atividade de construção, segue:

*“Construir proviene del latín ‘construere’ que significa fabricar, edificar o hacer del nueno una cosa. El sujeto que construye se denomina constructor, y la acción y efecto de construir, construcción. Se entiende, en términos generales que la empresa es la unidad económica de producción cuya función general es la crear o aumentar la utilidad de los bienes que emplea. En particular la empresa constructora es el sujeto jurídico que ejerce la actividad de construir y se denomina constructora por ser la unidad económica organizada de producción que combina un conjunto de factores para fabricar un bien determinado según las condiciones de diseño o proyecto. Se entiende por diseño o proyecto constructivo el conjunto de requisitos técnicos, jurídicos y económicos para determinar las condiciones de fabricación de un bien concreto.”*

Sem o efeito de termos jurídicos, a definição encontrada por Liba apresenta-se como a mais limpa ao termo construção, livre de adjetivos. Nela não existe o termo “civil” a impregnar a sua definição maior: construção de projetos de engenharia e arquitetura.

## **1.2. Definições Normativas**

O IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), em sua NPC 17 – Contratos de Construção ou de Empreitada, não divaga muito sobre o termo “Construção”, prefere apresentar diretamente os conceitos de “Contratos de Construção ou de Empreitada”. Pelo próprio nome da norma já se conclui que a mesma aborda apenas os aspectos da Contabilidade para a atividade de “Construção Pesada”, utilizando-se aqui do termo escolhido por Diniz Filho e Bonizio para definir as atividades de empreitada (comentados anteriormente). Assim, o IBRACON inicia esta norma definindo o termo “Contrato de Construção” como sendo “(...) *um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou um conjunto de ativos que são intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos de seu projeto, tecnologia e função, ou do propósito ou uso final*”. Mais adiante cita alguns exemplos de ativo, “(...) *tal como uma ponte, edifício,*

*represa, duto, estrada, navio ou túnel*". O dado 'feliz' dessa definição é a ausência do termo 'civil' atrelado à palavra construção. Ademais, este conceito, constante da norma do IBRACON sobre contratos de construção, guarda bastante semelhança com a norma emitida pelo IASB (IAS 11).

A norma do IBRACON também cita as formas de contratação do serviço de construção entre "Empreitada" e "Administração", como segue: "*Contrato a preço fixo (empreitada) é um contrato de construção em que o construtor concorda com um preço contratual fixo, ou um preço fixo por unidade de produção, que, em alguns casos, está sujeito a cláusulas de indexação dos custos. Contrato por administração é um contrato de construção em que o construtor é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos, mais uma percentagem desses custos ou um honorário fixo.*"

O CFC (Conselho Federal de Contabilidade), através da Resolução nº 963/03, que aprova a NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, esclarece, em suas disposições iniciais, que esta norma é aplicável para as atividades imobiliárias e, conforme veremos a seguir, a definição apresentada para tal coincide perfeitamente com a apresentada por Soares (2002:2), já comentada anteriormente. Assim, segundo o CFC, as entidades imobiliárias compreendem "*(...) aquelas que têm como objeto uma ou mais das seguintes atividades exercidas em parceria ou não: a) compra e venda de direitos reais sobre imóveis; b) incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros; c) loteamento de terrenos em áreas próprias ou em áreas de terceiros; d) intermediação na compra ou venda de direitos reais sobre imóveis; e) administração de imóveis; e f) locação de imóveis.*"

Apenas pelas definições iniciais do IBRACON e do CFC já dá para se concluir que cada um desses órgãos optou por regulamentar uma atividade específica dentro da atividade econômica de construção civil. Dado curioso! O IBRACON concentrou-se nas atividades de "Construção Pesada", termo empregado pela maioria dos autores para designar a prestação de serviço de construção de projetos de engenharia e arquitetura para terceiros, por meio de um contrato de empreita ou de administração. Já o CFC se concentrou nas atividades imobiliárias, termo empregado também pela maioria dos autores, para designar a atividade de construção de ativos por conta própria para a venda a terceiros, dentre outras atividades secundárias.

### 1.3. Exemplos de atuação das empresas brasileiras

Outro ponto importante a destacar é que no mercado empresarial brasileiro em si é muito difícil a diferenciação entre as empresas que estariam prestando serviços de “Construção Civil” ou “Empreendimento Imobiliário” das que estariam prestando serviços de “Construção Pesada”, defendido por Diniz Filho, Bonizio e outros autores. Na prática, existem empresas que atuam mais fortemente no mercado de “Construção Pesada” e outras, no mercado de “Empreendimento Imobiliário”; mas é raro encontrar empresas que se dediquem exclusivamente a uma dessas duas atividades. Logo, existe uma enorme dificuldade ao se tentar segregar esses dois “sub-ramos” da atividade de construção no Brasil. Essa situação pode ser identificada por meio do exame da publicação das demonstrações contábeis de algumas empresas do ramo, como explicitado a seguir.

Na publicação das demonstrações contábeis da empresa Delta Construções S.A., ocorrida no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, pode ser constatada claramente essa dubiedade de atuação no ramo da construção, quando se analisa o trecho do “Contexto Operacional” da companhia em suas “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis”:

*“A Sociedade tem como objetivo social a execução de obras e serviços de engenharia geral, por conta própria ou de terceiros; exploração da indústria da construção civil e construção pesada; incorporação; ...; extração e comércio de substâncias minerais destinadas à construção civil e à construção pesada...” (DOE-RJ: Parte V, pág. 3)*

Nas demonstrações contábeis da Hochtief do Brasil S.A. também se pode constatar essa dubiedade de atuação, no “Contexto Operacional”. Segue trecho das suas “Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras”:

*“A Companhia tem como objeto social o gerenciamento e a execução de obras de construção civil, atuando predominantemente como construtora. Em 2003, a Companhia deu continuidade ao seu plano estratégico de ampliação do seu portfólio para os mercados de obras da indústria pesada e de infra-estrutura com altos investimentos na elaboração de propostas e capacitação de equipes.” (DOE-SP: 114 (213))*

Nas demonstrações contábeis da Construtora Andrade Gutierrez S.A. pode ser encontrada uma definição bastante ampla do seu objeto social, em suas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2003 e 2002:

“A Construtora Andrade Gutierrez S.A. tem como principal objetivo a prestação de serviços de engenharia em geral, destacando-se a construção de hidrelétricas, termelétricas, unidades petroquímicas, estradas, aeroportos, túneis, viadutos, portos e obras correlatas, no país e no exterior.” (DOE-MG: 57)

#### 1.4. Definições de construção a serem utilizadas

Como demonstrado até então, existe uma grande dificuldade em se conceituar a divisão do mercado de construção brasileiro. Assim, este trabalho irá utilizar as terminologias construção civil, construção pesada e empreendimentos imobiliários, com as interpretações constantes da tabela abaixo:

**Tabela 1 – Terminologias empregadas para definir o mercado de construção**

<b>Construção Civil</b>	Execução de atividades de prestação de serviços de construção de projetos de engenharia e arquitetura e, construção de empreendimentos imobiliários, incluindo reformas/melhorias de projetos (ativos) já existentes.
<b>Construção Pesada</b>	Ramo da atividade econômica da construção civil que atua apenas como <u>prestadora de serviços para terceiros</u> na construção de projetos de engenharia e arquitetura, incluindo reformas/melhorias de projetos (ativos) já existentes.
<b>Empreendimentos Imobiliários</b>	Ramo da atividade econômica da construção civil que atua semelhantemente a uma indústria tradicional, desenvolvendo um projeto, no caso um empreendimento imóvel (condomínio de casas, apartamentos, escritórios, shopping centers etc.), construindo-os e vendendo-os para terceiros por sua conta e risco, baseado unicamente em estudos de mercado.

Ainda em virtude dessa dificuldade, de se segregar as empresas que atuam no mercado de “Construção Pesada” das que atuam no mercado de “Empreendimentos Imobiliários”, este trabalho abordará todas as empresas que atuam no mercado de construção no Brasil, independentemente do seu sub-ramo de atuação predominante. Mas, finalmente, por que se faz necessária a segregação desse mercado? No Brasil existem normas contábeis claras emanadas do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) sobre os procedimentos contábeis a serem adotados por este segmento da economia, baseadas explicitamente na boa teoria contábil. Entretanto, por outro lado, existem práticas contábeis adotadas pelas empresas emanadas, substancialmente, da Secretaria da Receita Federal que são muito divergentes para cada um desses dois segmentos de atuação da construção civil no Brasil (“Construção Pesada” e “Empreendimentos Imobiliários”), sendo notadamente conflitante com as normas contábeis àquelas específicas atribuídas ao mercado de empreendimento imobiliário. Assim, a segregação da pesquisa entre esses dois nichos de mercado é de grande valia para a divisão em dois grandes blocos de concentração.

### **1.5. Amostra das pesquisas já realizadas no Brasil**

O tema da Contabilidade de empresas construtoras no Brasil não costuma ser muito abordado nos cursos de Mestrado em Ciências Contábeis. Um exemplo dessa realidade pode ser constatado na busca do tema nas instituições que oferecem esse curso (Universidade de São Paulo (USP), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (UNIFECAP), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Visconde de Cairu, Universidade Estadual de Campinas). Numa lista de dissertações de Mestrado e teses de Doutorado na área de Contabilidade, baixada pela internet da página eletrônica da USP em 2003, pode-se evidenciar que, de um total de 422 trabalhos, apenas dois tratavam do tema da Contabilidade de empresas de construção civil: um de Rodrigo Debus Soares (2002) e outro de Roni Cleber Bonizio (2001). O que significa míseros 0,47% dos trabalhos de um setor que movimenta 7,3% do PIB nacional, segundo dados do IBGE.

A seguir, uma súmula das dissertações encontradas sobre o tema Contabilidade para Empresas de Construção Civil. Apenas aquelas que apresentaram maior relação com o tema



da dissertação ora apresentada: Reconhecimento de Receita e de Despesa em Empresas de Construção Civil no Brasil.

Na dissertação “Um Estudo sobre os Aspectos Relevantes da Contabilidade e o seu Uso em Empresas do Setor de Construção Civil”, defendida na USP, Bonizio (2001:9-12) teve como preocupação verificar se a contabilidade das empresas de construção civil do setor imobiliário realmente atendem às necessidades de informações para os seus usuários, tentando validar, dessa forma, a capacidade informativa da contabilidade nesse setor específico. Para tanto, o mesmo utilizou-se de pesquisas bibliográficas e análise documental de uma empresa específica. Dado ao extremo uso, por parte das empresas, das normas fiscais (emitidas pela SRF) na elaboração da contabilidade do ramo de construção civil no setor imobiliário brasileiro, concluiu, dentre outras, na falta de comparabilidade entre as empresas do setor no Brasil, pois “(...) *a regulamentação vigente permite, em situações semelhantes, a aplicação de práticas contábeis diferentes (...)*”, o que termina por prejudicar o usuário externo das informações contábeis. Ademais, ressalta que quando essas mesmas empresas adotam as normas internacionais de contabilidade essa comparabilidade é resgatada. (2001:180). Bonizio também sugere uma série de análises complementares às convencionais para os usuários internos e externos da contabilidade, bem como comenta que organismos responsáveis pela regulamentação contábil no Brasil poderiam solicitar algumas informações adicionais, o que facilitaria a elaboração de informações contábeis mais sofisticadas.

Na dissertação “Normas Fiscais Emanadas da Secretaria da Receita Federal e Princípios Fundamentais de Contabilidade: Uma abordagem crítica e comparativa da contabilidade na atividade de incorporação no ramo de construção civil”, defendida na USP, Soares (2002:8) tem por objetivo efetuar uma comparação entre “*as principais similaridades e diferenças para o tratamento contábil adotado na atividade de incorporação imobiliária (...), em atendimento à legislação fiscal e tributária e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, quando das operações de construção e venda de unidades imobiliárias*”, focando nas questões do reconhecimento de receitas, na utilização de orçamentos nas demonstrações contábeis e na utilização do grupo de contas ‘resultado de exercícios futuros’. Assim, esta dissertação comentada valeu-se, basicamente, dos métodos bibliográficos, comparativo e descritivo, e concluiu (2002:177-179), dentre outros, que a utilização das normas fiscais pela empresas imobiliárias brasileiras compromete a validade da informação

contábil, em menor ou maior grau, à medida que o avanço físico das obras se distancia do prazo de recebimento das vendas das unidades imobiliárias.

Na dissertação “Uma Contribuição para os Aspectos Gerais da Contabilidade das Empresas Imobiliárias e de Construção Civil”, defendida na PUC/SP, Diniz Filho (1995:14) teve por objetivos, dentre outros: confrontar as práticas contábeis brasileiras para a atividade de construção civil, oriundas em sua maioria das normas fiscais, com os princípios fundamentais de contabilidade; e demonstrar, utilizando-se de exercícios, a metodologia contábil mais adequada para este setor da economia. Diniz Filho (1995:166) conclui, a da revisão das normas fiscais e contábeis, que as práticas contábeis estão incompatíveis com a teoria contábil, bem como com os princípios contábeis existentes.

Carvalho, em sua dissertação “Avaliação Patrimonial e do Lucro em Empresas de Incorporação Imobiliária: Uma Abordagem de Gestão Econômica”, apresentada à PUC/SP (2000:11-16), teve por principal objetivo propor um modelo de acompanhamento para avaliação e divulgação da riqueza patrimonial e econômica das empresas imobiliárias. No decorrer da apresentação deste modelo, também foi apresentado o critério fiscal vigente no Brasil para as empresas imobiliárias, abordando que o mesmo não permite que essas empresas atendam à boa teoria contábil, que de certa forma é preconizada pela Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas. O modelo em si apresentado pelo autor (2000:180 –184) consiste na exploração dos conceitos de lucro econômico e de fluxos de caixa descontados por taxas específicas no sentido de quantificar melhor a geração de riqueza para o acionista, bem como propiciar uma melhor gestão da empresa, resguardando para a Contabilidade tradicional, baseada na correta teoria contábil, a função de grande guardiã de informações, ou melhor, uma grande base de dados.

Na dissertação “Informações Contábeis como Instrumento de Gestão Empresarial: Uma investigação nas construtoras de Belo Horizonte com certificação ISO 9000”, defendida na UFRJ, Barros (2003:14 e 15) teve como principal objetivo conhecer as necessidades e a efetiva utilização das informações contábeis no processo de gerenciamento das empresas do setor de construção civil de Belo Horizonte com certificação ISO 9000. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo qualitativa, com entrevistas com funcionários da alta

administração dessas empresas. Nesse trabalho, o principal foco não foi a insistente comparação entre as teorias contábeis e a legislação fiscal e, sim, a verificação de até que ponto os gestores das empresas de construção civil, de um determinado segmento, enxergam a Contabilidade como uma auxiliadora ao processo de tomada de decisões, mesmo que seja por meio da Contabilidade Gerencial. Constatou-se que em apenas 7% das empresas entrevistadas não existe um sistema de Contabilidade Gerencial, apenas a Contabilidade Fiscal (2003: 167).

Célice, em sua dissertação “Os Efeitos do Decreto 3.000/99 e da Instrução Normativa S.R.F. 84/79 para as Empresas da Construção Civil, na Geração de Informações Contábeis para a Tomada de Decisão”, apresentada à UNIFECAP (2002: 9), buscou verificar o quanto as informações contábeis das empresas de construção civil, elaboradas de acordo com a norma fiscal, estariam atendendo às necessidades dos usuários na tomada de decisão. Assim, o referido autor buscou comprovar que a obrigatoriedade da utilização da norma fiscal na escrita contábil por parte das empresas de construção civil no Brasil altera a sua posição econômico-financeira e pode afetar a tomada de decisão. Buscou afirmar, também, que os procedimentos fiscais poderiam ficar restritos ao LALUR, retirando, dessa forma, os efeitos fiscais da escrita contábil dessas empresas. Foram efetuadas diversas simulações de contabilização em função das opções de registro contábil emanadas da SRF, além de uma respectiva pesquisa bibliográfica e uma pesquisa documental direta com empresas de construção civil da região de São José do Rio Preto/SP para validar a utilização dessas normas pelas empresas desse ramo. Por fim, o autor (2002:154) concluiu que essas normas fiscais realmente fazem com que os demonstrativos contábeis “(...) *dessas empresas apresentem diferentes situações econômico-financeiras (...), podendo induzir os usuários (...) a tomar decisões erradas a respeito da empresa*”.

Na dissertação “A Contabilidade Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas da Construção Civil em Obras por Empreitada – Um Estudo de Caso”, apresentada à UNIFECAP, Liba (2002:6) objetivou conscientizar os gestores das pequenas e médias empresas de construção civil da importância do uso da Contabilidade Gerencial, apurando os resultados de cada empreendimento de forma independente. Para tanto, o autor apresentou um modelo que comprovou ser viável numa empresa de construção civil específica do interior de São Paulo (2002:144-189).

Menezes, em sua dissertação “A Ciência Contábil e a Contabilidade das Empresas de Construção Civil, em Atividade, na Cidade de João Pessoa – Paraíba”, apresentada à Universidade Federal da Paraíba (2003:23), teve como principal objetivo verificar o quanto o profissional contábil que atua no setor de construção civil adota os princípios contábeis em detrimento da legislação fiscal em João Pessoa. Para tanto, além da revisão das normas fiscais e contábeis vigentes no Brasil, foi elaborado, também, um questionário para os profissionais contábeis responsáveis pela contabilidade das empresas de construção civil nessa cidade. Ao final, dentre outras, Menezes (2003:142) concluiu que os profissionais da área, responsáveis pela contabilidade das empresas de construção civil em João Pessoa, deturpam a Ciência Contábil “(...) *por não observarem os Princípios Fundamentais de Contabilidade (...)*” e, o que é ainda mais intrigante, também, não segue, na sua totalidade, nem as normas fiscais nem as normas contábeis.

Além dessas dissertações, encontradas em Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, também foram identificadas dissertações que guardam similaridade com as preocupações das pesquisas contábeis em outras faculdades, como, por exemplo, a dissertação “As Informações Contábeis de Suporte ao Processo de Gestão nas Diferentes Fases do Ciclo de Vida de Empresas da Construção Civil de Goiânia-GO”, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, por Edna Alves Barbosa. Dentre outras conclusões, Barbosa (2003:137-140) destaca que 93,75% das empresas colocam à disposição de seus gestores as informações contábeis e que, por sua vez, estes declararam que “(...) *usa bastante (...)*” ou “(...) *muitíssimo (...)*” essas informações.

Conforme se pode observar na descrição da imensa maioria das dissertações encontradas, a grande abordagem, até então, tem sido ora a comparação entre as exigências fiscais e a boa prática contábil, ora a busca da utilização das informações contábeis pelos seus usuários.

## CAPÍTULO II

### PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS

A presente dissertação pretende discutir apenas aspectos de reconhecimento de receitas e custos, sendo assim, neste capítulo, serão demonstrados quais os principais princípios contábeis que devem ser revisados para garantir o correto entendimento do tema abordado, seja por meio da revisão da literatura de grandes autores da área, seja por meio dos normativos do CFC, do IBRACON e do IASB.

#### 2.1. Receita

Segundo Hendriksen e Breda (1999:223), as receitas podem ser definidas genericamente “(...) como o produto gerado por uma empresa (...), medidas em termos de preços correntes de troca (...) e reconhecidas após um evento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais (...)” (grifo do autor). Por evento crítico pode-se entender, na maioria das situações exploradas para reconhecimento de receitas, como sendo aquele momento em que já ocorreu a transferência da posse e propriedade de um determinado ativo. O Dicionário Aurélio (1975, p. 1121) define posse como “*Detenção de uma coisa com o objetivo de tirar dela qualquer utilidade econômica*” ou “*Estado de quem frui uma coisa ou a tem em seu poder*”. Já propriedade como “(...) *direito legítimo*” ou “*Direito de usar, gozar e dispor de bens, e de reavê-los do poder de quem quer que (...) os possua*”.

Iudícibus (2000:155) resume que a receita “*está ligada à produção de bens e serviços*”, podendo ser estimada pela entidade, entretanto “(...) *seu valor final deverá ser validado pelo mercado*”. Ressalta ainda que deve estar ligada a um período de tempo.

O IASB (2004, p. 654), por meio do IAS 18, define Receitas como sendo “*o influxo bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente do curso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio*” (grifo do autor).

Todas as definições expostas até então apontam que receita se refere a fluxos positivos decorrentes da atividade econômica de uma determinada entidade num determinado período. Apontam ainda que as mesmas devem ser reconhecidas de acordo com um determinado evento ocorrido e, preferencialmente, validados pelo mercado. Exatamente nos pontos de “período” e “evento ocorrido” é que surge toda a polêmica para o reconhecimento de receita em empresas de construção civil, conforme será abordado mais adiante.

## 2.2. Despesa

Segundo Hendriksen e Breda (1999:223), as despesas são os custos assumidos para gerar receitas; portanto devem ser reconhecidas paralelamente ao reconhecimento das mesmas. Hendriksen e Breda (1999:232) apresentam também uma definição menos cíclica para despesa, como sendo “(...) *o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas*”.

Iudícibus (2000:155-156) chama a atenção para a definição de “*consumo de bens e serviços*”, dada por Hendriksen e Breda, que pode estar ocorrendo em qualquer tempo, no passado, presente ou futuro. Assim, segundo Iudícibus, o “(...) *fato gerador de despesa é o esforço continuado para produzir receita, já que tanto despesa é consequência de receita como receita pode derivar de despesa (...)*”.

O IASB (2004, p. 39), define despesas (ou gastos) como sendo “(...) *uma saída de fluxo ou depreciação de ativos, como dinheiro e seus equivalentes, existências e ativos fixos tangíveis*”.

Pode-se notar que todas as definições recaem, invariavelmente, na questão do consumo de ativos, e, conforme bem definido por Iudícibus, consumo que ocorre a qualquer tempo: passado, presente e futuro. Conforme será abordado mais à frente, esta colocação de tempo é de fundamental importância no reconhecimento das despesas nas empresas de construção civil.

Cabe ainda destacar que, apesar de ter representado um avanço para a Contabilidade no Brasil, quando da sua publicação, a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações (1996,

pg. 74-78), não possui maiores definições para receita e despesa, apenas se limita a informar a disposição das mesmas na demonstração do resultado do exercício.

### 2.3. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do IASB

O IASB (2004, p. 20-46) possui uma “Estrutura Conceitual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras”, dentre outros objetivos da mesma, destaca-se o de auxiliar no desenvolvimento de futuras normas contábeis, bem como na revisão das já existentes. Essa “estrutura conceitual” não se sobrepõe a nenhuma Norma Internacional, tendo por objetivo apenas nortear a elaboração/revisão das mesmas. E estabelece a seguinte hierarquia para identificar o que seriam, os comumente, chamados de princípios contábeis:

**Tabela 2 – Princípios Contábeis IASB**

Pressupostos	Competência	
Subjacentes	Continuidade	
Características	Compreensibilidade	
Qualitativas das	Relevância (materialidade)	
Demonstrações	Confiabilidade	Representação fidedigna
Financeiras		Essência sobre a forma
		Neutralidade
		Prudência
		Plenitude
	Comparabilidade	
	Constrangimentos à informação relevante e confiável	Tempestividade
		Balanceamento entre Benefício e Custo
		Balanceamento entre Características Qualitativas
	Imagem verdadeira /	Apresentação apropriada

Dos princípios contábeis destacados acima, pode-se depreender que os mais representativos para a discussão sobre reconhecimento de receita e despesa/custo em

empresas de construção civil seriam: Competência, Continuidade, Relevância; Representação Fidedigna; Essência sobre a forma; Neutralidade; Prudência; Plenitude e Comparabilidade. Apesar do destaque desses ‘princípios’ parecerem, demasiadamente, longos, faz-se necessário em função da particularidade do uso cotidiano de orçamentos de receitas e custos na elaboração das informações contábeis das empresas de construção civil, conforme será apresentado mais adiante. A seguir, uma breve definição para os princípios emanados do IASB (2004, p. 20-46).

**Competência** – “(...) *por este regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago), sendo registrados nos livros contábeis e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem (...)*” (grifo do autor).

**Continuidade** – “As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará no futuro previsível”. Assim é assumido “(...) *que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações (...)*”.

**Relevância** – “Para ser útil, a informação tem de ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos usuários (...)”. Deve ainda ajudar “(...) *a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas*”. Neste último período é destacado o valor preditivo das informações contábeis no processo de tomada de decisão.

**Representação Fidedigna** – “(...) *a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente (...)*”.

**Essência sobre a forma** – As transações e outros acontecimentos devem ser “(...) *contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica e não meramente com a sua forma legal*”.

**Neutralidade** – “(...) *a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos*”. Talvez este ‘princípio’ seja um dos mais difíceis de



operacionalizar. Afinal de contas é uma tarefa árdua fazer com que o próprio agente que elabora as demonstrações financeiras consiga ser suficientemente neutro na mensuração e divulgação das mesmas.

**Prudência** – “(...) é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados”.

**Plenitude** – “(...) a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo”.

**Comparabilidade** – “Os usuários têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os usuários têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira”.

#### **2.4. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do IBRACON**

A Comissão de Valores Mobiliário (CVM) referendou, através da Deliberação nº 29, de 5 de fevereiro de 1986 ([www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)), o pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, sobre a estrutura conceitual básica da contabilidade. Dentre outros objetivos dessa “estrutura conceitual”, destaca-se o de implementar e definir quais são os princípios (conceitos) fundamentais de contabilidade que as empresas brasileiras estariam obrigadas a seguir. Assim, essa “estrutura conceitual” estabelece a seguinte hierarquia para identificar o que seriam os princípios fundamentais de contabilidade:

**Tabela 3 – Princípios Contábeis IBRACON**

Postulados ambientais	Entidade
	Continuidade
Princípios contábeis	Custo como base de valor
	Denominador comum monetário
	Realização da receita
	Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis
Convenções	Objetividade
	Materialidade
	Conservadorismo
	Consistência

Pode-se constatar que existem algumas similaridades entre os ‘princípios’ preconizados pelo IASB e os princípios do IBRACON, senão completamente pelos termos e definições, mas, ao menos, por coincidirem em algumas idéias básicas. Isso fica latente quando se compara, respectivamente, IASB *versus* IBRACON, os conceitos de ‘competência’ *versus* ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’; ‘continuidade’ *versus* ‘continuidade’; ‘relevância’ *versus* ‘materialidade’; ‘representação fidedigna’ *versus* ‘objetividade’; ‘prudência’ *versus* ‘conservadorismo’; ‘comparabilidade’ *versus* ‘consistência’. Pode-se verificar que esses dois organismos coincidem, quase que na totalidade, no tocante ao que o IBRACON denomina de postulados ambientais e convenções. A única exceção é a ausência do postulado da ‘entidade’ na ‘estrutura conceitual’ do IASB. A seguir será abordado, com maior profundidade, os princípios contábeis propriamente ditos do IBRACON (1992, pg. 15-60) – custo como base de valor, denominador comum monetário, realização da receita e confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis.

**Custo como base de valor** – Neste princípio, o enfoque dado é que o valor que deve servir de base para registro das transações dos ativos e/ou de insumos que gerarão riqueza para uma entidade é o seu valor de custo de aquisição. A grande diferença da abordagem dada pelo IBRACON é a da necessidade que esse custo como base de valor esteja representado em termos de moeda de poder aquisitivo constante. Não obstante não apenas o custo, mas

também todas as demonstrações financeiras estejam representadas em moeda de poder aquisitivo constante. Iudícibus et al. (2000:444) observa que a finalidade maior de uma demonstração financeira elaborada em moeda de poder aquisitivo constante “*é produzir demonstrações em uma única moeda para todos os itens componentes dessas demonstrações, além de explicitar os efeitos da inflação sobre cada conta*”. Iudícibus et al. ainda salienta que “a utilização do sistema de moeda constante atualiza todos os valores históricos das demonstrações financeiras para uma única data, não devendo ser confundido com os valores de mercado ou de reposição, mantendo-se, portanto, o Princípio do Custo Original como base de valor”.

**Denominador comum monetário** – “*As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial*”. O principal objetivo deste princípio é definir que a contabilidade deve se utilizar de um único denominador comum para proceder aos seus registros, bem como a divulgação de todas as transações, ou seja, a moeda corrente nacional. Assim, todos os ativos, passivos, receitas e despesas de natureza completamente díspares são perfeitamente homogeneizados.

**Realização da receita** – “*A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora*”. Por esta descrição, conclui-se que a contabilidade, praticamente, entende que o momento da realização da receita é o momento em que ocorre uma venda. Segundo a ‘estrutura conceitual’ a Contabilidade assim o faz pelos seguintes motivos:

- “(…) a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;
- b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;
- c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto (…)

Apesar dessa rigidez inicial, a norma também deixa claro que existem exceções, quando esclarece a possibilidade de receitas serem reconhecidas proporcionalmente a um

certo período contábil já decorrido, tais como: “(...) *serviços, aluguéis e empréstimos (...)*”. Entretanto, ainda salienta que não se trata de uma total exceção, já que “(...) *o serviço é continuamente prestado, até terminar o contrato total (...)*”.

A ‘estrutura conceitual’ também esclarece que existe uma forma diferenciada para o reconhecimento de receitas de “*produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo*” (grifo do autor). Note-se para o uso do termo ‘produto’, não incluindo o termo serviços, o que pode denotar que o IBRACON quando da realização desta norma não atentou para o fato de que existem empresas que desempenham atividade de construção pesada, normalmente a longo prazo. Este lapso parece mais contundente quando se avança na leitura e percebe que a mesma defende a adoção do reconhecimento de receita proporcionalmente aos períodos contábeis “*No caso das entidades que produzem produtos de longo período de maturação ou acabamento*”. Novamente o termo ‘produto’! Ainda alerta que devem ser observadas as seguintes condições:

- “a) o preço global do produto é determinado objetivamente mediante contrato ou determinável a partir da correção contratual de seu preço atual;*
- b) da mesma forma, a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação é mínima ou passível de boa estimativa;*
- c) os custos a serem incorridos para completar a produção são razoavelmente bem estimados.”*

A norma ainda aborda duas situações de exceção para reconhecimento de receita: “*reconhecimento de receita antes da transferência por valoração de estoques e reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço*”. Essas duas exceções não serão detalhadas neste trabalho em função de não guardarem correlação com o tema abordado.

**Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis** – “*Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros) realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem*” (grifos do autor). Este princípio guarda toda similaridade com o princípio da ‘competência’ estipulado pelo IASB. Isso fica ainda mais explícito quando analisamos outro

trecho da norma: “*É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período*” (grifo do autor). Por fim, a ‘estrutura conceitual’ ainda afirma que “*(...) os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por Regime de Competência*”.

Existem exceções em relação à idéia principal dessa norma. Nessas situações é permitido o reconhecimento de despesas como um ativo para posterior amortização em resultados futuros. O que no Brasil é comumente chamado de ativo diferido e, pelas normas internacionais, quando aplicável (já que existe um maior rigor para a sua aplicação), de ‘ativo intangível’. São exemplos dessa situação:

“*(...) a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. (...)*  
*b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (...) todo o **gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado** (...)*”  
 (grifo do autor).

Importante salientar que, conforme será demonstrado no Capítulo 3, item 3.2, o IBRACON não permite que sejam ativadas as despesas para prospecção de mercado de construção pesada. O que num primeiro momento parece uma inconsistência com a exceção fornecida neste princípio. Afinal, qual seria o motivo de não ser permitido que gastos com novos projetos para o setor de construção pesada não serem ativados? Um estudo da obra de uma única hidrelétrica pode durar quatro, cinco, seis anos de esforços.

Cabe salientar que os gastos diferidos deverão ser levados à perda no resultado do período em que for caracterizada a impossibilidade de geração de riqueza para a entidade, seja por fracasso ou descontinuidade do projeto.

## 2.5. Princípios contábeis aplicáveis – oriundos do CFC

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) possui uma Resolução específica para estipular os Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFC (Resolução CFC nº 750/93) e uma outra Resolução emitida como um apêndice da Resolução CFC nº 750/93 (Resolução CFC nº 774/94), cujo objetivo, dentre outros, é esclarecer mais detalhadamente os PFC. Posteriormente também emitiu a Resolução CFC nº 900/01, que dispõe sobre quando o Princípio da Atualização Monetária torna-se obrigatório e quando pode ser utilizada de forma complementar às demonstrações contábeis tradicionais. A seguir, encontra-se a descrição dos PFC emanados do CFC (2003, p. 23-53).

**Tabela 4 – Princípios Contábeis CFC**

Entidade
Continuidade
Oportunidade
Registro pelo valor original
Atualização monetária
Competência
Prudência

Diferentemente do IBRACON, o CFC não atribui nenhuma classificação hierárquica entre os princípios. Por outro lado, semelhantemente ao que ocorre entre o IASB e o IBRACON, também existem algumas similaridades entre os ‘princípios’ preconizados pelo IBRACON e os princípios emanados pelo CFC, senão completamente pelos termos e definições, mas, ao menos, por coincidirem em algumas idéias básicas. Isso fica evidente quando se promove uma comparação, respectivamente entre o IBRACON e o CFC, os conceitos de ‘entidade’ versus ‘entidade’; ‘continuidade’ *versus* ‘continuidade’; ‘custo como base de valor’ *versus* ‘registro pelo valor original’ (entre estes, existe uma discordância com relação à atualização monetária dos valores); ‘denominador comum monetário’ *versus* ‘atualização monetária’; ‘Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’ *versus* ‘competência’; ‘conservadorismo’ *versus* ‘prudência’.

Inicialmente, através da Resolução CFC nº 750/93, o princípio do registro pelo valor original preconizava que os valores originais poderiam ser atualizados monetariamente, quando esclareceu que *“os Princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada”*. Posteriormente, por meio da Resolução CFC Nº 900/01 (2003, p. 52), ficou definido que a atualização monetária dos valores originais *“(...) é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais”* e estipulou que, caso a inflação no triênio seja inferior a 100%, a aplicação do princípio da atualização monetária pode ser utilizada, desde que de forma complementar às demonstrações financeiras tradicionais (elaboradas de acordo com a moeda corrente nacional a valores históricos). Assim, após esta resolução, passou a existir uma divergência entre as normas do CFC e os princípios do ‘custo como base de valor’ e do ‘denominador comum monetário’ previstos pelo IBRACON, no tocante à utilização dos conceitos de moeda de poder aquisitivo constante.

Para fins das normas do CFC (2003, p. 48-50), quando define o princípio da ‘competência’, *“A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade (...), com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer”*. Esta norma também esclarece quais devem ser os critérios para o reconhecimento de receita quando a produção de um determinado bem ocorre em um largo espaço de tempo. Nessas situações, estabelece que a receita deve ser reconhecida de forma gradativa, proporcionalmente ao avanço da obra, necessitando para tanto que sejam atendidos os seguintes requisitos: *“- o preço do produto é estabelecido mediante contrato (...); - não há riscos de descumprimento do contrato (...); - existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos”*. Por fim, conclui que *“(...) no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado (...). O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos (...)”*.

A seguir, um resumo das principais definições dadas aos princípios contábeis emanados do CFC:

**Entidade** – A principal idéia é deixar claro que o patrimônio de uma entidade não se confunde com o patrimônio dos seus sócios ou proprietários.

**Continuidade** – Destaca que a continuidade ou não de uma determinada entidade, bem como sua vida definida ou provável, deve ser levada em consideração quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. Afirma, ainda, que a continuidade influencia o valor econômico dos ativos e a valorização dos passivos, especialmente se tratando de uma entidade com prazo de extinção determinado.

**Oportunidade** – Refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

**Registro pelo valor original** – Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior de uma determinada entidade.

**Competência** – As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer a sua geração.

**Prudência** – Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os componentes do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.



## 2.6. Tabela de comparação entre os princípios (IASB, IBRACON e CFC)

Para fins de uma melhor visualização das abordagens sobre os princípios contábeis, emanados dos diversos órgãos contábeis, demonstrados até agora, segue uma tabela comparativa entre os mesmos (tabela 5).

**Tabela 5: Relação comparativa dos princípios contábeis do IASB, IBRACON e CFC**

IASB	IBRACON	CFC
	Entidade	Entidade
	Custo como base de valor	Registro pelo valor original
	Denominador comum monetário	Atualização monetária
Competência	Realização da receita e confronto das despesas com as receitas e com os períodos	Competência
Continuidade	Continuidade	Continuidade
Compreensibilidade		
Relevância (materialidade)	Materialidade	
Representação fidedigna	Objetividade	Oportunidade
Essência sobre a forma		
Neutralidade		Oportunidade
Prudência	Conservadorismo	Prudência
Plenitude		Oportunidade
Comparabilidade	Consistência	
Tempestividade		
Balanceamento entre Benefício e Custo		
Balanceamento entre Características Qualitativas		
Imagem verdadeira / Apresentação apropriada		

O Prof. Marion aborda de forma similar a comparação dos princípios entre os órgãos supracitados, contendo algumas diferenças no tocante a não menção dos conceitos de Compreensibilidade, Representação Fidedigna, Plenitude, Tempestividade, Balanceamento entre Benefício e Custo, Balanceamento entre Características Qualitativas, Imagem Verdadeira / Apresentação Adequada, previstos pelo IASB. Neste sentido, merece destacar a comparação do livro Contabilidade Empresarial (2006:146).

## **2.7. Receita nas atividades de construção civil**

Retomando os pontos-chave para o entendimento do melhor momento em que uma receita deve ser reconhecida, volta-se para as questões de “período”, “evento ocorrido” e (por que não?) ‘validação do mercado’.

Um contrato de ‘construção pesada’, normalmente, é realizado em um prazo superior a um período social (exercício social). Logo, o “evento ocorrido”, ou seja, a conclusão do ativo e a sua posterior entrega a terceiros, não ocorre dentro de um único período. Assim, levanta-se a grande discussão pragmática de como fornecer informações periódicas aos usuários das demonstrações financeiras (investidores, credores, fornecedores, clientes, colaboradores, gestores etc.). Iudícibus (2000:63) ainda salienta que “*o reconhecimento do lucro apenas quando cada contrato é terminado poderia transformar-se em uma injustiça para os acionistas que, digamos, queiram retirar-se da sociedade antes do término de tais contratos*”.

Apesar da ‘estrutura conceitual’ do IBRACON, por meio do princípio da ‘realização da receita’, não deixar claro que contratos de longo prazo também podem se referir a serviços, e não apenas a produto, o entendimento maior é que ambos (produtos ou serviços) podem ser reconhecidos de acordo com a sua elaboração/prestação, já que esse princípio também admite a realização da receita de serviço, aluguéis e empréstimos *pro rata temporis*. Logo, essa situação aparenta ser mais um deslize do que uma necessidade real. Adicionalmente, Iudícibus (2000:63) utiliza o termo “*produtos ou serviços*”. Já Hendriksen e Breda (1999: 230) utilizam o termo genérico “*reconhecimento de receita em contratos a longo prazo*”, sem entrar no mérito se trata de serviço ou produto. Paralelamente, a norma do CFC (2003, p. 48-

50) empregou a expressão genérica de “produção demandada a largo espaço de tempo”, esclarecendo que a sua utilização é de suma importância para as empresas de construção civil, quando utiliza a palavra “obra” de forma preponderante.

Outro ponto importante a ser destacado se refere à ‘validação do mercado’. Aqui, a preocupação é como o reconhecimento da receita pode estar realmente validado pelo mercado, já que ainda não ocorreu a transferência de posse ou propriedade desse ativo (‘evento ocorrido’). Nesse sentido, importar-se, na realidade, para este fim que a receita já esteja contratada pelo cliente e que não haja incertezas a respeito da realização da mesma. Um problema adicional em decorrência dessa ‘objetividade’ no reconhecimento da receita é quando surgem alterações no projeto inicial contratado, reclamações em função de atrasos de liberações por parte do cliente ou mesmo incentivos para a antecipação da conclusão da obra. Nesse sentido Carvalho et al. (2006:246), adverte que, *“As receitas oriundas das variações no contrato inicial somente serão reconhecidas quando sua efetivação é provável (por forte perspectiva de aprovação pelo cliente) e seu valor possa ser mensurado confiavelmente”*.

Em função desses esclarecimentos iniciais, a forma de reconhecimento contábil das receitas e despesas/custos em empresas de ‘construção civil’ aceita universalmente baseia-se no conceito de que em se tratando de um contrato de prestação de serviço de construção único, que estará sendo realizado à medida que a obra seja concluída, este deve possuir margem de lucro constante no tempo. Assim, a receita é reconhecida ao longo da obra (durante a produção), e não ao final. Hendriksen e Breda (1999:230) definem este método como *“porcentagem de conclusão”*, e continuam explicando que ele *“compara os custos incorridos totais num dado exercício contábil aos custos totais estimados para o projeto. Esse é o chamado método custo-custo. O lucro esperado do contrato é então atribuído a cada exercício com base nesses custos”*. Ainda explicando a forma de reconhecimento das receitas em empresas de construção, Iudícibus (2000:63 e 64) cita *“(…) para apurar o resultado em determinado período, dividem-se os custos incorridos pelos custos totais estimados, e a porcentagem obtida é multiplicada pelo valor total da receita fixado no contrato, obtendo-se, assim, a receita a ser reconhecida no período, que é comparada com os custos incorridos, apurando-se o resultado do período por diferença”*. Assim, é possível, também, ser feita a seguinte representação gráfica para demonstrar como se chega ao valor da receita a ser reconhecida a cada período contábil (exercício social):

**Tabela 6 – Fórmula da Receita Reconhecida pelo método do Custo Incorrido**

	Custo incorrido total	
Receita Reconhecida	= -----	x Receita estimada (contratada) total
	Custo estimado total	

Cabe mencionar que este critério é válido tanto para as atividades de ‘construção pesada’ como para as de ‘empreendimento imobiliário’, quando a venda ocorre durante o período da construção, visto que o primeiro se refere a serviços e o segundo, a um produto desenvolvido, construído a alienado para terceiros.

Os conceitos de ‘continuidade’, ‘relevância’, ‘objetividade’, ‘conservadorismo’ e ‘consistência’ são considerados ao longo de todo o processo do reconhecimento das receitas. Assim, por exemplo, pode-se concluir que à medida que é utilizado o princípio da ‘competência’ está se atendendo ao conceito de ‘continuidade’ e ‘consistência’; e, à medida que deve existir um contrato formal com o cliente, o conceito da ‘objetividade’ e ‘conservadorismo’ está sendo atendido.

## **2.8. Despesa / custo nas atividades de construção civil**

Retornando à questão de que despesa é o consumo de ativos (do passado, presente ou futuro), entende-se como fundamental na discussão do melhor momento para reconhecimento da despesa os princípios, oriundos da ‘estrutura conceitual’ do IBRACON, do ‘custo como base de valor’ e ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’. Ademais, em função de que existe uma forte utilização de orçamentos de custos futuros pela atividade de construção civil, torna-se imperativo a atenção máxima às convenções da ‘objetividade’, ‘materialidade’ e ‘conservadorismo’.

No tocante ao conceito do ‘custo como base de valor’ e ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, pode-se depreender que, na medida em que são utilizados os custos incorridos para o reconhecimento da despesa que será confrontada com a receita num determinado período, os mesmos estão pelo seu valor de custo e de acordo com a competência. Entretanto, caso esses custos incorridos não estejam sendo registrados pelo

critério de moeda de poder aquisitivo constante, conforme preconiza a norma do IBRACON, os mesmos passam a conter certo desvio, o que pode até influenciar no reconhecimento da receita, já que, teoricamente, o orçamento de custo estaria com o seu valor mais atual possível.

Conforme comentado no tópico ‘3.7. Receita nas atividades de construção civil’, o reconhecimento da melhor receita depende de uma boa elaboração do orçamento. Esse orçamento é composto de dois grandes itens: receita e despesa. O item receita é de fácil validação (contendo um forte traço de objetividade), pois depende de um contrato assinado com terceiros, ou seja, validado pelo mercado. Por outro lado, o orçamento de custo, por tratar-se de um documento elaborado internamente pelas entidades, pode apresentar desvios acentuados. Assim, deve-se estar completamente atento às convenções da ‘objetividade’, ‘materialidade’ e ‘conservadorismo’, quando da elaboração do orçamento de custos que servirá de base para o cálculo da receita reconhecida. Caso contrário, põe-se em dúvida o princípio do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’.

## **2.9. Exemplo do reconhecimento de receita e despesa na atividade de construção civil**

Supondo uma empresa de construção civil que possuísse um único contrato de prestação de serviço para a construção de uma usina hidrelétrica. Essa construção estaria sendo realizada num período de cinco anos; o valor total contratado pelo cliente seria da ordem de \$200 MM, e os custos inerentes para essa construção seriam de \$180 MM. Levando em consideração esses dados, conclui-se que a rentabilidade total desse contrato seria de 10%. Os custos de construção incorridos anualmente seriam de: ano 1 – \$50 MM; ano 2 – \$45 MM; ano 3 – \$30 MM; ano 4 – \$35 MM; ano 5 – \$ 20 MM.

Utilizando a fórmula descrita na ‘Tabela 6’ seria reconhecido o resultado por meio dos períodos contábeis, mantendo-se a margem total do contrato de forma uniforme, conforme demonstrado na tabela a seguir.

**Tabela 7 – Exemplo de reconhecimento da receita e despesa na atividade de construção**

	<b>ano 1</b>	<b>ano 2</b>	<b>ano 3</b>	<b>ano 4</b>	<b>ano 5</b>	<b>total</b>
Receita	55,6	50,0	33,3	38,9	22,2	200,0
Custo	50,0	45,0	30,0	35,0	20,0	180,0
<b>Lucro</b>	<b>5,6</b>	<b>5,0</b>	<b>3,3</b>	<b>3,9</b>	<b>2,2</b>	<b>20,0</b>
<b>Rentabilidade</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>

Importante ainda destacar que a rentabilidade das empresas de construção civil, mesmo que a própria só tivesse contrato assinado com um cliente, não é completamente linear ao longo do tempo. Esta margem é apenas mais linear, pois existem alterações nos componentes de custo, ou mesmo no projeto inicial, que terminam afetando a rentabilidade total do contrato, para mais ou para menos. Assim, todas as vezes que ocorrerem mudanças significativas na composição da receita contratada e/ou do custo orçado inicialmente, deverá ser efetuada uma revisão do orçamento como um todo, possibilitando um ajuste na receita reconhecida no ano em que ocorreu essa mudança.

## CAPÍTULO III

### PRINCIPAIS NORMAS CONTÁBEIS PARA A ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Neste capítulo, serão apresentadas as normas contábeis para reconhecimento de receitas e despesas para a atividade de construção civil, emanadas pelo IASB, IBRACON e CFC, enfatizando-se as definições, os procedimentos para o reconhecimento e os procedimentos para demonstração das informações contábeis, buscando, sempre que possível, a comparação com os princípios contábeis percorridos no capítulo precedente.

#### 3.1. Emanadas do IASB

O IASB possui uma norma específica para a contabilização de contratos de construção civil, o IAS 11. Logo no seu enunciado, esclarece que a atividade de construção civil costuma abranger períodos contábeis distintos e que, em função disso, “*o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação da receita do contrato e dos custos do contrato aos períodos contábeis em que o trabalho de construção seja executado*” (grifo do autor).

Nessa norma, o IASB atribui as seguintes definições iniciais (2004: 484):

**Tabela 8 – Definições iniciais IASB**

<b>Contrato de construção</b>	É um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.
<b>Contrato de preço fixo</b>	É um contrato de construção em que o construtor concorda com um preço fixo ou com uma taxa fixa por unidade.
<b>Contrato de ‘cost-plus’</b>	É um contrato de construção em que o construtor é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada.

Mais à frente a norma esclarece o termo “ativo”, utilizado na definição de contrato de construção, como sendo qualquer tipo de obra a ser executada, como, por exemplo, ponte, edifício, barragem, oleoduto, estrada, navio, túnel, canais, aeroportos etc. Complementarmente (2004: 485), levando-se em consideração o conceito da “essência econômica sobre a forma”, também esclarece como definir o reconhecimento das receitas e custos de construção (se por contrato, parte de contrato ou grupo de contrato), conforme tabela a seguir.

**Tabela 9 – Reconhecimento de receitas e custos por contratos / ativos - IASB**

Contrato cobre a construção de vários ativos	cada ativo deve ser tratado como um contrato de construção <u>separado</u> quando:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- existem propostas separadas para cada ativo;</li> <li>- para cada ativo tenha ocorrido uma negociação em separado, com a opção para as partes aceitar ou rejeitar parte do contrato;</li> <li>- os custos e as receitas de cada ativo possam ser identificados.</li> </ul>
	os ativos devem ser tratados no bojo de um <u>único</u> contrato de construção quando:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- propostas tenham sido elaboradas em conjunto;</li> <li>- tenha sido negociado no conjunto dos ativos, sem possibilidade de não aceitação pelas partes de determinados ativos a serem construídos;</li> <li>- não é possível segregar custos e receitas de cada ativo.</li> </ul>
Grupo de contratos (com um único ou com diversos clientes)	deve ser tratado como um contrato de construção <u>único</u> quando	<ul style="list-style-type: none"> <li>- seja negociado como um pacote único;</li> <li>- estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam parte de um projeto único com uma margem de lucro global;</li> <li>- sua execução seja simultânea ou contínua.</li> </ul>
	deve ser tratado como contrato de construção <u>distintos</u> quando	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sejam negociados de forma individual;</li> <li>- não estejam inter-relacionados;</li> <li>- sua execução não se dá de forma simultânea ou contínua.</li> </ul>
Construção de um ativo adicional em	deve ser tratado como contrato de construção <u>distinto</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- o ativo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do contratado inicialmente;</li> <li>- o preço do novo ativo seja negociado sem</li> </ul>



decorrência de um contrato inicial	quando	atenção ao preço do contrato inicial.
	deve ser tratado <u>adicionando</u> ao contrato inicial quando	- o ativo guarde correlação na concepção, tecnologia ou função do contratado inicialmente; - o preço do ativo seja negociado guardando proporção em relação ao preço do contrato inicial.

Segundo essa norma (2004: 486), a receita do contrato compreende “*a quantia inicial de receita acordada no contrato; e variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato*”. Assim, a receita, num primeiro momento, parece menos vulnerável do que o custo num orçamento de contrato de construção, visto que a mesma se encontra inicialmente acordada entre as partes, por meio do contrato, e já se teria um forte indicativo que a mesma irá ocorrer. Entretanto, mesmo no próprio contrato inicial, existem cláusulas que podem estipular penalidades em função de atrasos na obra, ou bônus em função de antecipação na entrega de partes da obra. Existe, também, a ocorrência de aditivos contratuais que alteram prazos, projetos, preços etc. ou mesmo, numa etapa que normalmente antecede ao aditivo contratual, a ocorrência de reivindicações em decorrência de alteração no escopo original do contrato ou em função de erros de especificações por parte do cliente. Logo, em virtude dessas variáveis o orçamento da receita total de um contrato de construção ou grupo de contratos contém certa vulnerabilidade.

Para minimizar essa vulnerabilidade no orçamento da receita e no seu reconhecimento ao longo dos períodos, a norma estipula que, além da receita constante do contrato inicial, as variações (reivindicações) só devem ser reconhecidas quando:

**Tabela 10 – Reconhecimento de reivindicações na receita orçada - IASB**

- as negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e
- a quantia que seja provável ser aceita pelo cliente possa ser mensurada com segurança.

Adicionalmente, os bônus, em função de desempenho ou de entregas antecipadas da obra, só devem ser reconhecidos como receitas no orçamento e, conseqüentemente, ao longo dos períodos, quando:

**Tabela 11 – Reconhecimento de bônus na receita orçada - IASB**

- o contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou exercidos; e
- a quantia dos recebimentos dos bônus possa ser mensurada com segurança.

Um pouco menos explorado pela norma, mas não menos importante, o custo, diferentemente da receita, carrega um grau de subjetividade maior. O pressuposto do bom orçamento de custo baseia-se, primordialmente, em um adequado ambiente de controle da entidade de construção civil, reforçado pelo fato de que esse orçamento de custo serviu de base para a contratação da venda do serviço de construção civil. Assim, a objetividade do orçamento de custos encontra-se no fato de o mesmo ter servido para formar o preço de venda.

Segundo a norma do IASB (2004: 487-488), os custos de um contrato de construção devem compreender: “(a) os custos que se relacionem diretamente com o contrato específico; (b) os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato específico; e (c) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato”. Especificamente a essas definições, esclarece o que está incluído em cada uma dessas situações, conforme descrito a seguir:

**Tabela 12 – Itens do custo de contrato de construção - IASB**

- |  |  |
|--|--|
| (a) custos que se relacionem diretamente com o contrato específico | <ul style="list-style-type: none"> <li>- mão de obra local;</li> <li>- materiais;</li> <li>- depreciação de ativos fixos;</li> <li>- transporte dos ativos fixos e dos materiais;</li> <li>- aluguel de instalações e equipamentos;</li> <li>- custos de concepção e de assistência técnica;</li> <li>- custos de retificação e garantia dos trabalhos; e</li> <li>- reivindicações de terceiros.</li> </ul> |
|--|--|

(b) custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato específico	- seguros; - custos de concepção e de assistência técnica que não estejam diretamente ligados a um contrato específico; e - gastos gerais de construção.
(c) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato	Podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado em contrato.

Com relação aos custos incorridos para o desenvolvimento ou conquista de um determinado contrato de construção, os mesmos podem ser atribuídos à apuração do custo de um contrato específico desde que possam ser “*separadamente identificados e mensurados com segurança*”, segundo a norma do IASB (2004: 488). Entretanto, esses custos só podem ser atribuídos se ocorridos dentro do próprio período contábil de apuração do resultado. Caso tenham sido incorridos em períodos contábeis anteriores não podem ser computados na apuração do resultado do contrato.

As receitas e os custos podem ser reconhecidos ao longo dos diversos períodos contábeis em que o contrato de construção vigora, desde que possam ser estimados com razoável segurança.

Para que o desfecho de um contrato de construção possa ser orçado com razoável segurança, é necessário que sejam atendidas todas as condições descritas a seguir:

**Tabela 13 – Condições para elaboração do orçamento de receitas e custos - IASB**

Para contrato de preço fixo	- a receita do contrato possa ser mensurada com segurança; - seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; - os custos para a conclusão do contrato possam ser medidos de maneira confiável; e - os custos atribuíveis ao contrato possam ser claramente
-----------------------------	--

	identificados, de modo que os custos contratuais incorridos possam ser comparados com as estimativas prévias.
Para contrato de ‘cost plus’	- seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e - os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e mensurados com segurança.

O reconhecimento das receitas e custos ao longo dos distintos períodos contábeis é denominado pelo IASB de “percentagem de acabamento”. Neste método, a receita contratual é balanceada com os custos incorridos à medida que o trabalho de construção é executado, resultando em lucros que são atribuíveis à proporção do trabalho concluído. Uma determinada entidade está normalmente em condições de fazer estimativas confiáveis quando possui um aceite num contrato que estabeleça (2004: 489): “- *os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao ativo a ser construído; - a retribuição a ser trocada; e - o modo e os termos da liquidação*”. Cabe salientar que também é permitida a revisão orçamentária das receitas e custos à medida que ocorrem alterações nos trabalhos ou nos preços inicialmente previstos, e essas alterações no orçamento, como um todo, são ajustadas às receitas e aos custos reconhecidos à proporção em que surjam.

O IASB (2004: 490) menciona alguns métodos que podem ser utilizados pelas entidades construtoras para o critério de “percentagem de acabamento”, conforme segue:

**Tabela 14 – Métodos da Percentagem de Acabamento - IASB**

- proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até a data estejam para os custos estimados totais do contrato – “ <u>Método dos Custos Incorridos</u> ”;
- levantamento do trabalho executado – “ <u>Receita limitada aos custos reembolsáveis</u> ”;
- conclusão de uma proporção física do trabalho contratado – “ <u>Método do Avanço Físico</u> ”.

Os métodos do “Custo Incorrido” e do “Avanço Físico” podem ser plenamente utilizados quando a entidade possuir um orçamento confiável das receitas e dos custos totais, de acordo com as premissas descritas na *tabela 13*. O método do “Custo Incorrido” foi

demonstrado em forma de equação na *tabela 6*. Abaixo, tabela constando a fórmula para descrever o método do “Avanço Físico”:

**Tabela 15 – Fórmula da Receita Reconhecida pelo método do avanço físico**

$$\text{Receita Reconhecida} = \% \text{ de avanço físico} \times \text{Receita estimada (contratada) total do contrato}$$
$$\text{Custo Reconhecido} = \% \text{ de avanço físico} \times \text{Custo estimado total do contrato}$$

A principal diferença entre o método do “Custo Incorrido” e do “Avanço Físico” se concentra no fato de o primeiro efetuar um ajuste na Contabilidade apenas na rubrica da receita, enquanto o segundo efetua um ajuste nas rubricas de receita e custo.

A norma (2004: 490) ainda esclarece que, quando o desfecho de um contrato de construção não pode ser estimado com segurança, *“a receita somente deve ser reconhecida até o ponto em que seja provável que os custos incorridos do contrato serão recuperáveis; e os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos”*.

Caso os custos orçados totais superem a receita total estimada, deve ser efetuada uma provisão para cobrir perdas futuras.

As alterações nas estimativas de receitas e custos orçados devem ser refletidas na receita e custo reconhecidos, de acordo com o método da “percentagem de acabamento”, nos respectivos períodos contábeis em que ocorreram.

Com relação às informações que devem ser divulgadas, para cada contrato ativo, por uma entidade em seus demonstrativos contábeis, o IASB (2004: 491) estabelece:

**Tabela 16 – Informações a serem divulgadas - IASB**

- a quantia da receita reconhecida no período do contrato ;
- os métodos usados para determinar a receita reconhecida do contrato no período;
- a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos até a data;
- a quantia de adiantamentos recebidos;
- a quantia de retenções.

Com relação à representação no balanço patrimonial, cabe esclarecer que, quando a receita reconhecida acumulada supera o faturamento efetuado contra o cliente, o saldo deve ser representado em conta do ativo. Quando ocorre o inverso, deve ser representado em conta do passivo.

**3.2. Emanadas do IBRACON**

O IBRACON também possui uma norma específica para a contabilização de contratos de construção, a NPC 17, que se assemelha bastante à norma emitida pelo IASB. No seu enunciado, semelhantemente ao do IASB, também é esclarecido que a atividade de construção costuma abranger períodos contábeis distintos e que, em consequência disso, *“a primeira questão referente à contabilização dos contratos de construção é a alocação das receitas e custos contratuais aos períodos contábeis em que o trabalho de construção seja executado”* (grifo do autor).

O IBRACON atribui as seguintes definições iniciais:

**Tabela 17 – Definições iniciais IBRACON**

<b>Contrato de construção</b>	É um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou um conjunto de ativos que são intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos de seu projeto, tecnologia e função ou do propósito ou uso final.
<b>Contrato de preço fixo (empreitada)</b>	É um contrato de construção em que o construtor concorda com um preço contratual fixo, ou um preço fixo por unidade de produção, podendo constar cláusulas de indexação dos custos.
<b>Contrato por administração</b>	É um contrato de construção em que o construtor é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos, mais uma percentagem desses custos ou um honorário fixo.

A norma do IBRACON, semelhantemente à do IASB, esclarece o termo “ativo”, utilizado na definição de contrato de construção, como sendo qualquer tipo de obra a ser executada, como, por exemplo, ponte, edifício, barragem, duto, estrada, navio, túnel, canais, aeroportos etc. Levando-se em consideração o conceito da “essência econômica sobre a forma”, a norma também esclarece como definir o reconhecimento das receitas e custos de construção (se por contrato, parte de contrato ou grupo de contrato), conforme tabela a seguir.

**Tabela 18 – Reconhecimento de receitas e custos por contratos / ativos - IBRACON**

Contrato abrange a construção de diversos ativos	cada ativo deve ser tratado como um contrato de construção <u>separado</u> quando:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- existem propostas separadas para cada ativo;</li> <li>- para cada ativo tenha ocorrido uma negociação em separado, com a opção para as partes aceitar ou rejeitar parte do contrato;</li> <li>- os custos e as receitas de cada ativo possam ser identificados.</li> </ul>
	os ativos devem ser tratados no bojo de	<ul style="list-style-type: none"> <li>- propostas tenham sido elaboradas em conjunto;</li> <li>- tenha sido negociado no conjunto dos ativos,</li> </ul>

	um <u>único</u> contrato de construção quando:	sem possibilidade de não aceitação pelas partes de determinados ativos a serem construídos; - não é possível segregar custos e receitas de cada ativo.
Grupo de contratos (com um único ou com diversos clientes)	deve ser tratado como um contrato de construção <u>único</u> quando	- seja negociado como um pacote único; - estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam parte de um projeto único com uma margem de lucro global; - sua execução seja simultânea ou contínua.
	deve ser tratado como contrato de construção <u>distintos</u> quando	- sejam negociados de forma individual; - não estejam inter-relacionados; - sua execução não se dá de forma simultânea ou contínua.
Construção de um ativo adicional em decorrência de um contrato inicial	deve ser tratado como contrato de construção <u>distinto</u> quando	- o ativo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do contratado inicialmente; - o preço do novo ativo seja negociado sem atenção ao preço do contrato inicial.
	deve ser tratado <u>adicionando</u> ao contrato inicial quando	- o ativo guarde correlação na concepção, tecnologia ou função do contratado inicialmente; - o preço do ativo seja negociado guardando proporção em relação ao preço do contrato inicial.

Segundo a norma do IBRACON, a receita do contrato compreende “*a importância inicial da receita estipulada contratualmente; e variações no trabalho contratado, reclamações e pagamentos de incentivos*”. O IBRACON, dessa forma, também ratifica uma posição mais objetiva para validar a receita de um contrato de construção. A norma ressalta também as dificuldades para se alcançar essa objetividade, visto que no próprio contrato inicial existem cláusulas que podem estipular penalidades em função de atrasos na obra, ou bônus em função de antecipação na entrega de partes da obra. Existe, também, a ocorrência de aditivos contratuais que alteram prazos, projetos, preços etc. ou mesmo, numa etapa que



normalmente antecede ao aditivo contratual, a ocorrência de reivindicações em decorrência de alteração no escopo original do contrato ou em função de erros de especificações por parte do cliente. Dessa forma, continua-se confirmando certa vulnerabilidade para ser determinada a receita orçada.

Para minimizar essa vulnerabilidade no orçamento da receita e no seu reconhecimento ao longo dos períodos, a norma, semelhantemente à do IASB, estipula que, além da receita constante do contrato inicial, as reivindicações só devem ser reconhecidas quando:

**Tabela 19 – Reconhecimento de reivindicações na receita orçada - IBRACON**

- as negociações tenham atingido um estágio tão avançado que é provável que o cliente venha a aceitar a reivindicação; e
- o montante que provavelmente será aceito pelo cliente pode ser qualificado de maneira confiável.

Adicionalmente, os bônus, em função de desempenho ou de entregas antecipadas da obra, devem ser reconhecidos como receitas no orçamento e, conseqüentemente, ao longo dos períodos, apenas quando:

**Tabela 20 – Reconhecimento de bônus na receita orçada - IBRACON**

- o contrato está num estágio tão adiantado de execução que é provável que os parâmetros especificados de desempenho sejam atingidos ou ultrapassados; e
- o montante do recebimento dos bônus possa ser mensurado com segurança.

Segundo a norma do IBRACON, os custos de um contrato de construção devem compreender: “(a) custos que se relacionam diretamente com contratos específicos; (b) custos que são atribuíveis à atividade contratual em geral e podem ser alocados ao contrato; e (c) outros custos que são especificamente debitáveis ao cliente de acordo com os termos contratuais”. Especificamente a essas definições, esclarece o que está incluído em cada uma dessas situações, conforme descrito a seguir:

**Tabela 21 – Itens do custo de contrato de construção - IBRACON**

(a) custos que se relacionam diretamente com o contrato específico	<ul style="list-style-type: none"> <li>- mão-de-obra local;</li> <li>- materiais;</li> <li>- depreciação de ativos fixos;</li> <li>- transporte dos ativos fixos e dos materiais;</li> <li>- aluguel de instalações e equipamentos;</li> <li>- custos de concepção e de assistência técnica;</li> <li>- custos de retificação e garantia dos trabalhos; e</li> <li>- reivindicações de terceiros.</li> </ul>
(b) custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato específico	<ul style="list-style-type: none"> <li>- seguros;</li> <li>- custos de concepção e de assistência técnica que não estejam diretamente ligados a um contrato específico; e</li> <li>- despesas indiretas de construção.</li> </ul>
(c) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato	Podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado em contrato.

Semelhantemente à norma do IASB, os custos incorridos para o desenvolvimento ou conquista de um determinado contrato de construção podem ser atribuídos à apuração do custo de um contrato específico desde que possam ser “*separadamente identificados e quantificados de maneira confiável*”. Ressaltando-se que esses custos só podem ser atribuídos se ocorridos dentro do próprio período contábil de apuração do resultado. Caso contrário, não podem ser computados na apuração do resultado do contrato.

Na metodologia apresentada nesta norma, as receitas e os custos podem ser reconhecidos ao longo dos diversos períodos contábeis durante o prazo de vigência do contrato de construção, desde que possam ser estimados com razoável segurança. Para tanto, torna-se necessário que sejam atendidas todas as condições descritas a seguir:

**Tabela 22 – Condições para elaboração do orçamento de receitas e custos - IBRACON**

Para contrato de preço fixo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a receita do contrato pode ser quantificada de maneira confiável;</li> <li>- seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato sejam percebidos pela entidade;</li> <li>- os custos para a conclusão do contrato possam ser medidos de maneira confiável; e</li> <li>- os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados, de modo que os custos contratuais incorridos possam ser comparados com as estimativas prévias.</li> </ul>
Para contrato por administração	<ul style="list-style-type: none"> <li>- seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato venham a ser percebidos pela entidade; e</li> <li>- os custos de construção atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e quantificados com segurança.</li> </ul>

O reconhecimento das receitas e custos ao longo dos distintos períodos contábeis também pode ser definido como “método de execução percentual”. Nesse método, a receita contratual é balanceada com os custos incorridos à medida que o trabalho de construção é executado, resultando em lucros que são atribuíveis à proporção do trabalho concluído. Uma determinada entidade está normalmente em condições de fazer estimativas confiáveis quando possui um aceite num contrato que estabeleça: “- *os direitos válidos de cada parte contratante com respeito ao ativo a ser construído; - a estipulação do preço; e - a modalidade e os prazos de pagamento*”. Também é permitida a revisão orçamentária das receitas e custos à medida que ocorrem alterações nos trabalhos ou nos preços inicialmente previstos, e essas alterações no orçamento, como um todo, são ajustadas às receitas e aos custos reconhecidos à proporção em que surjam.

O IBRACON menciona algumas técnicas que podem ser utilizadas pelas entidades construtoras para utilizar o “método de execução percentual”, conforme segue:

**Tabela 23 – Métodos da Percentagem de Acabamento - IBRACON**

- proporção entre os custos contratuais incorridos com o serviço até então executado e o total dos custos contratuais estimados – “ <u>Método dos Custos Incorridos</u> ”
- medições no trabalho executado – “ <u>Receita limitada aos custos reembolsáveis</u> ”;
- execução de uma proporção física da obra contratada – “ <u>Método do Avanço Físico</u> ”.

Os métodos do “Custo Incorrido” e do “Avanço Físico” podem ser plenamente utilizados apenas quando a entidade possuir um orçamento confiável das receitas e custos do contrato, de acordo com as premissas descritas na *tabela 22*. O método do “Custo Incorrido” e do “Avanço Físico” foi demonstrado em forma de equação, respectivamente nas *tabelas 6 e 15*.

O IBRACON também esclarece que, quando o desfecho de um contrato de construção não pode ser estimado com segurança, “*a receita deve ser reconhecida somente na extensão em que for provável que os custos contratuais incorridos sejam recuperáveis; e os custos contratuais devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos*”.

Quando os custos orçados totais superam a receita total estimada, deve ser efetuada uma provisão para cobrir perdas futuras.

As alterações nas estimativas de receitas e custos orçados devem ser refletidas na receita e custo reconhecidos, de acordo com “método de execução percentual”, nos respectivos períodos contábeis em que ocorreram.

Quanto às informações que devem ser divulgadas, para cada contrato ativo, por uma entidade em seus demonstrativos contábeis, o IBRACON estabelece:

**Tabela 24 – Informações a serem divulgadas - IBRACON**

- o montante da receita reconhecida no período do contrato;
- o método usado para determinar a receita reconhecida do contrato no período;
- a importância total de custos incorridos e lucros reconhecidos até a data;
- o montante dos adiantamentos recebidos;
- o montante das retenções.

Semelhantemente à norma do IASB, quanto à representação no balanço patrimonial, quando a receita reconhecida acumulada supera o faturamento efetuado contra o cliente, o saldo deve ser representado em conta do ativo. Quando ocorre o inverso, deve ser representado em conta do passivo.

### 3.3. Emanadas do CFC

O CFC possui a norma NBC T 10, aprovada pela Resolução CFC nº 963/03, que trata apenas dos aspectos contábeis específicos para entidades que atuam no ramo imobiliário, estabelecendo os critérios e procedimentos de avaliação, dos registros das variações patrimoniais, da estruturação das demonstrações contábeis e das informações mínimas a serem divulgadas.

Na definição do CFC, enquadram-se como entidades que atuam no ramo imobiliário aquelas que têm como objeto uma ou mais das atividades descritas a seguir:

- a) *compra e venda de direitos reais sobre imóveis;*
- b) *incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros;*
- c) *loteamento de terrenos em áreas próprias ou áreas de terceiros;*
- d) *intermediação na compra ou venda de direitos reais sobre imóveis;*
- e) *administração de imóveis; e*
- f) *locação de imóveis.*

Das atividades relacionadas pelo CFC para descrever o ramo imobiliário, pode-se concluir que os itens “b” e “c” são os que realmente se enquadram em atividade de empreendimentos imobiliários”. Os demais trata-se ora de simples comercialização de bens, ora de prestação de serviços, que não de construção. Assim, na tabela a seguir, serão explorados apenas os procedimentos de registro contábil das receitas e custos que se coadunam com a atividade de “empreendimentos imobiliários”.

**Tabela 25 – Procedimentos de registro contábil das receitas e custos - CFC**

Incorporação e loteamento em terreno próprio ou de terceiros, quando a venda é efetuada <u>após</u> a fase de construção	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento público ou particular), independentemente do recebimento do valor contratado;</li> <li>- caso exista cláusula suspensiva do título translativo, condicionando a efetivação da venda a algum fator externo relevante, a receita só deve ser reconhecida quando da eliminação daquele fator condicionante.</li> </ul>
Incorporação e loteamento em terreno próprio ou de terceiros, quando a venda ocorre <u>durante</u> a fase de construção	<ul style="list-style-type: none"> <li>- a receita deve ser reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para fornecimento de bens ou serviços;</li> <li>- os custos compreendem todos os gastos incorridos até aquele momento da construção, independentemente de pagamento, e abrangem: terreno e gastos acessórios, projetos, custos diretos e indiretos relacionados com a construção, impostos, taxas e contribuições envolvendo o empreendimento e encargos financeiros associados ao financiamento da obra.</li> </ul>

Para determinar como deve ser reconhecida a receita, no caso de venda de empreendimentos imobiliários em fase de construção, o CFC cita que deve ser efetuada à medida que ocorre a produção, utilizando-se o método dos ‘custos incorridos’, pois descreve da seguinte forma:

*“... b) deve ser encontrada a proporção dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até a conclusão da obra;*

*...*

*d) a proporção apurada na letra ‘b’ deve ser aplicada ao preço de venda, em conformidade com o contrato;*

*e) a receita a ser reconhecida deve compreender o valor encontrado na letra ‘d’ deduzido do total das receitas já reconhecidas nos períodos anteriores relativas à **unidade vendida**;...”* (grifo do autor)

Da descrição apresentada conclui-se que a fórmula a ser utilizada para a obtenção da receita reconhecida é a mesma já apresentada na tabela 6.

Com relação às contrapartidas do registro da receita reconhecida pelo método do custo incorrido para empreendimentos imobiliários, o CFC determina que:

*“... g) a contrapartida da receita reconhecida no período deve ser uma conta apropriada do ativo circulante ou realizável a longo prazo; e  
h) os recebimentos superiores ao saldo dos créditos a receber, conforme a letra ‘g’, devem ser registrados no passivo circulante ou no exigível a longo prazo como adiantamento de clientes.”*

As demonstrações contábeis das entidades do ramo imobiliário devem conter as seguintes informações em notas explicativas:

**Tabela 26 – Informações a serem divulgadas - CFC**

- metodologia adotada para o reconhecimento das receitas e custos dos contratos dos empreendimentos imobiliários em execução;
- valores dos custos e receitas orçados e realizados, e dos adiantamentos dos empreendimentos imobiliários em execução;
- características relevantes das parcerias dos empreendimentos imobiliários em execução; e
- eventuais divergências, com a norma do CFC, de critérios contábeis decorrentes de disposições legais ou regulamentares devem ser evidenciadas em quadro complementar quantificando os efeitos no ativo, passivo, patrimônio líquido e resultados.

O último parágrafo da tabela anterior parece antever que as empresas podem optar por seguir a metodologia fiscal (que será apresentada mais adiante) para efetuar os seus registros de receitas e custos, e, sendo assim, precisariam explicar e quantificar as diferenças entre essas duas metodologias. Nessa situação, muito possivelmente uma entidade, que necessitasse do parecer de auditores independentes poderia estar recebendo um parecer com ressalvas.

## CAPÍTULO IV

### NORMAS FISCAIS BRASILEIRAS PARA A ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Neste capítulo, serão abordados os procedimentos de registro de receitas e despesas sob a ótica da legislação fiscal brasileira, demonstrando quais os critérios para registro dos mesmos para fins de apuração dos tributos federais incidentes sobre o lucro (imposto de renda e contribuição social). Nesse sentido, este capítulo estará subdividido em duas seções específicas. A primeira, “4.1. Obras por Empreitada – Instrução Normativa RF Nº 21/79, para detalhar os procedimentos fiscais específicos para a atividade de “construção pesada”, e a segunda, “4.2. Empreendimentos imobiliários”, para detalhar os procedimentos fiscais específicos para a atividade de “empreendimento imobiliário”.

#### 4.1. Obras por Empreitada – Instrução Normativa RF Nº 21/79

A Secretaria da Receita Federal (SRF) emitiu a Instrução Normativa RF Nº 21 (IN 21/79) em 13 de março de 1979, com o objetivo de uniformizar o procedimento de apuração de resultados de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos. Pela definição da norma, pode-se concluir que a mesma tem por objeto disciplinar os critérios de registro das receitas e despesas para as atividades de ‘Construção Pesada’.

A IN 21 21/79 atribui duas categorias de contratos de empreitada ou de fornecimento de bens. A primeira é quando a prestação desses serviços ocorre num prazo igual ou inferior a doze meses, e a segunda é quando os mesmos ocorrem num prazo superior a doze meses. Assim, existem:

**Tabela 27 – Categorias de contratos – IN 21/79**

Contratos de Curto Prazo	Quando a prestação do serviço de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços ocorrem num prazo igual ou inferior a doze meses.
Contratos de Longo Prazo	Quando a prestação do serviço de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços ocorrem num prazo superior a doze meses.



Quando se trata de Contratos de Curto Prazo devem ser observados os seguintes procedimentos para o reconhecimento das receitas e custos:

- qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada;
- é irrelevante que a execução da unidade iniciada num período-base se conclua no período-base seguinte;
- nos contratos que abrangem múltiplas construções por empreitada, ou múltiplo fornecimento de bens ou serviços com base em preço unitário, o resultado deverá ser apurado ao término da execução de cada unidade, independentemente da execução ser simultânea ou seqüencial;
- quando ocorrer que a execução de um contrato tenha sido prevista para um prazo igual ou inferior a doze meses e a sua execução efetiva tenha ultrapassado esse prazo, o resultado será apurado utilizando-se a metodologia aplicada para Contratos de Longo Prazo.

A utilização do procedimento de Contratos de Curto Prazo talvez seja a grande inconsciência da norma fiscal em relação às normas contábeis, pois se utilizando deste procedimento o resultado é represado durante todo o período da execução até o momento da conclusão. Como está se falando de contratos com prazo igual ou inferior a doze meses, a princípio, não existiriam grandes distorções na apuração do resultado contábil. Entretanto, caso existam contratos que ultrapassem os cortes anuais de apuração de resultado, as informações contábeis mais importantes do período estariam comprometidas, e é claro que a apuração mensal já ficaria prejudicada, esvaindo da Contabilidade o seu caráter informativo, muito importante para fins de gestão e acompanhamento.

Cabe destacar que as receitas e custos dos contratos de construção por administração, independentemente do prazo de execução contratual, devem ser reconhecidos seguindo o princípio de competência.

O resultado dos Contratos de Longo Prazo será apurado em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, levando-se em consideração o preço predeterminado estipulado em contrato. A apuração do resultado em cada período-base será efetuada ainda

que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

A IN 21/79 atribui que as entidades podem utilizar, por contrato, um dos dois critérios descritos na tabela a seguir, desde que seja praticado uniformemente durante toda a vigência do mesmo.

**Tabela 28 – Métodos da Percentagem de Acabamento – IN 21/79**

Método do Avanço Físico	As receitas e os custos são reconhecidos de acordo com a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento.
Método dos Custos Incorridos	As receitas são reconhecidas segundo a percentagem que os custos incorridos no período-base representam sobre o custo total orçado ou estimado reajustado.

Na tabela 6 pode ser evidenciada a fórmula do método dos Custos Incorridos, enquanto na tabela 15 a fórmula do método do Avanço Físico.

Com relação à qualificação das receitas e custos para fins da elaboração do orçamento, devem ser levadas em consideração as seguintes premissas:

**Tabela 29 – Premissas para elaboração do orçamento de receitas e custos – IN 21/79**

Custos	<p>Devem ser incluídos no orçamento de custos: os custos diretos e indiretos (matéria-prima, mão-de-obra direta e custos gerais) incorridos na construção ou produção, ou prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como de preparo de projetos.</p> <p>Os reajustes de custo decorrerão:</p> <p>I – de modificação na quantidade da construção, produção ou serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;</p> <p>II – de reajustes por variações de preços.</p>
--------	---

Receitas	O preço total orçado, ou receita orçada, é lastreado pelo valor contratual, incluindo os reajustamentos de preços na forma predeterminada no próprio contrato ou aditamento contratual.
----------	---

Com relação aos aspectos tributários, cabe mencionar ainda que a IN 21/79 estipula a possibilidade de diferimento tributário do lucro auferido nos casos em que a receita reconhecida, decorrente de contratos com entidades públicas, empresas públicas ou de economia mista, não tenha sido realizada financeiramente.

A IN 21/79 não estipula quais são os aspectos de divulgação de informações para o público em geral, tendo em vista que este não é o foco da SRF. Entretanto, estipula quais são os controles das informações que deverão existir para os Contratos de Longo Prazo pela entidade, que, por fim, servirão para atendimento às fiscalizações da RF, de onde se pode concluir que esses seriam os aspectos de divulgação das informações, conforme tabela a seguir:

**Tabela 30 – Informações a serem divulgadas – IN 21/79**

- a descrição sumária da encomenda;
- o prazo da execução, bem como eventual dilação;
- o custo orçado ou estimado e os seus reajustes;
- o preço total e os reajustes convencionados;
- em relação a cada período-base:
  - o os custos incorridos;
  - o a receita, ou parte do preço, recebida ou faturada;
- o resultado apurado.

#### **4.2. Empreendimentos Imobiliários**

O arcabouço das normas fiscais para o estabelecimento dos critérios de contabilização das atividades de Empreendimentos Imobiliários é extremamente vasto. Num momento inicial, após a publicação da Lei 6.404/1976, que estabeleceu o estatuto jurídico das

sociedades anônimas, bem como os procedimentos contábeis aplicáveis a estas e a outras sociedades, foi necessária a equalização da legislação do imposto de renda com as novas normas, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Entre as regras estipuladas pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, encontram-se ainda sobre vigência as pertinentes à atividade de empreendimentos imobiliários, previstas no art. 27 e seguintes desse Decreto-Lei, e atualmente reproduzidas nos art. 410 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999.

Posteriormente, foram editadas e publicadas orientações complementares, por meio das Instruções Normativas SRF nºs 84/1979, 23/1983 e 67/1988, bem como especificamente para regular as operações de permuta de imóveis, da Instrução Normativa SRF nº 107/1988. Indiferente à evolução pela qual as normas contábeis têm passado, essas normas fiscais permanecem efetivas, sem grandes alterações ou adaptações.

Para as normas fiscais aplicáveis à atividade de empreendimento imobiliário, os custos dos imóveis vendidos compreendem, obrigatoriamente:

**Tabela 31 – Custos da Atividade Imobiliária – IN 84/79 e IN 23/83**

- O custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização.
- Os custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos, compreendendo:
  - o 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;
  - o o custo dos serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os tributos sobre eles devidos;
  - o o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
  - o os custos de locação, arrendamento mercantil, manutenção e reparo e os

encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

- os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Pinto (1999:39) destaca que, geralmente, semelhantemente às demais indústrias, utiliza-se nas atividades imobiliárias o critério do custo efetivamente realizado, ou seja, custeio por absorção. Entretanto, salienta que, “*no caso específico das empresas que atuam na área imobiliária, é permitida a utilização de custos ainda não incorridos, como é o caso do custo contratado e do custo orçado*”. Assim, com relação à formação de custos, as normas fiscais (IN 84/79, com alterações da IN 23/83) atribuem três diferentes formas em que os custos podem ser constituídos: Custos Pagos ou Incorridos; Custos Contratados; e Custos Orçados.

Os ‘Custos Pagos ou Incorridos’ são aqueles que obedecem à lógica normal de apropriação dos gastos pela sua competência, logo os estoques de bens a comercializar e/ou os custos dos bens vendidos são constituídos à medida que ocorrem os gastos. O método dos ‘Custos Contratados’ toma por procedimento, que além da apropriação dos custos pagos ou incorridos também podem ser registrados como custos a realizar os custos já contratados até a data da efetivação da venda da unidade imobiliária (no passivo, em contra-partida do resultado do exercício ou do resultado de exercícios futuros – conforme o caso). Já o método dos ‘Custos Orçados’ toma por premissa que podem ser efetuados os registros dos gastos orçados, ainda não pagos, incorridos ou contratados, como custos a realizar (no passivo, em contrapartida do resultado do exercício ou do resultado de exercícios futuros – conforme o caso), no momento da efetivação da venda da unidade imobiliária. A seguir, a especificação de cada um desses tipos de formação de custos.

**Tabela 32 – Formação de Custos – IN 84/79 e IN 23/83**

Custos Pagos ou Incorridos	- São admitidos na formação do custo do imóvel vendido aqueles custos que, além de estarem pagos, se referem a bens ou serviços adquiridos ou contratados para a específica aplicação no empreendimento de que a unidade negociada fará parte.
----------------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"><li>- Os bens adquiridos para estocagem, sem destinação específica, somente poderão ser apropriados ao custo de qualquer empreendimento quando nele aplicados.</li><li>- Os custos pagos ou incorridos serão primeiramente registrados a uma conta representativa das obras em andamento, no ativo circulante, para depois serem considerados na formação do custo de cada unidade vendida.</li><li>- Os custos pagos ou incorridos referentes a empreendimentos que compreendam duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério de rateio usual no tipo de empreendimento imobiliário ('rateio usual').</li></ul>
Custos Contratados	<ul style="list-style-type: none"><li>- Poderá ser computado na formação do custo do imóvel vendido o custo contratado para a realização das obras ou melhoramentos a que estiver obrigado.</li><li>- Os custos contratados relativos a empreendimentos que compreendam duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em 'rateio usual'.</li><li>- Os custos contratados poderão ser atualizados monetariamente, desde que exista cláusula contratual estipulando-a entre o contratante e o fornecedor dos bens ou serviços, e essa atualização será computada no custo de cada unidade vendida, mediante 'rateio usual'.</li><li>- O custo contratado a contabilizar será apenas o referente ao imóvel vendido, assim não deverá ser registrado como custos contratados valores para as unidades por vender.</li><li>- Os custos contratados respectivos ao imóvel vendido deverão ser registrados a crédito do passivo circulante ou do exigível a longo prazo (obrigações a construir), tendo como contrapartida o resultado do exercício ou o resultado de exercícios futuros.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"><li>- Os custos contratados após o dia da efetivação da venda serão registrados a crédito de obrigações a construir, em contrapartida de contas do resultado do exercício ou do resultado de exercícios futuros.</li><li>- À medida que os fornecedores de bens ou serviços forem cumprindo os contratos em que sejam partes, deverá ser procedido a baixa da conta de obrigações a construir em contrapartida da conta de estoque em formação no ativo circulante.</li></ul>
Custos Orçados	<ul style="list-style-type: none"><li>- Caso a <u>venda seja contratada antes de completado o empreendimento</u>, poderá ser computado no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiverem contratualmente obrigados a realizar.</li><li>- 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 data.</li><li>- 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. Essa opção será feita para cada empreendimento imobiliário separadamente e, uma vez adotada, o custo orçado deverá ser computado na apuração individual do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.</li><li>- Os custos orçados referentes a empreendimentos que compreendam duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em 'rateio usual'.</li><li>- O valor orçado para a conclusão das obras ou</li></ul>

melhoramentos (relacionados com a quantidade ou qualidade dos materiais, bens, obras ou serviços) poderá ser modificado, em qualquer época, em decorrência de sua atualização monetária e de alterações no projeto ou nas especificações do empreendimento.

- 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 a preços diferentes dos previstos no orçamento.
- Essas alterações no orçamento de custo deverão ser computadas no custo de cada unidade vendida, mediante 'rateio usual'.
- O custo orçado a contabilizar será apenas o que disser respeito ao imóvel vendido; assim, não deverão ser registrados os custos orçados apropriáveis a unidades por vender.
- O valor dos custos orçados e das alterações no orçamento, respectivos ao imóvel vendido, deverá ser creditado em conta específica do passivo circulante ou exigível a longo prazo (obrigações a construir), na data da efetivação da venda, em contrapartida do resultado do exercício e do resultado de exercícios futuros.

Para a norma fiscal, considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, desde que não existam condições suspensivas afetando a venda.

No padrão da norma fiscal o reconhecimento da receita da venda está atrelado à realização financeira da mesma, ao seu recebimento financeiro das unidades vendidas, por parte da entidade responsável pelo empreendimento. Assim, exceto os valores recebidos de clientes atrelados a contratos com cláusulas com condições suspensivas, que são registrados como adiantamentos de clientes no passivo circulante ou realizável a longo prazo, os demais recebimentos dos clientes de uma entidade imobiliária devem ser sempre considerados como



receita de venda de unidades de empreendimento imobiliário. Logo, as modalidades para o reconhecimento das receitas de unidades imobiliárias são, sempre, atreladas à forma do recebimento financeiro em que foram contratadas/efetivadas, conforme demonstrado na tabela a seguir.

**Tabela 33 – Modalidades para o reconhecimento de receitas – IN 84/79 e IN 23/83**

Resultados das vendas à vista	- Unidade concluída
	- Unidade não concluída
Resultados das vendas a prazo ou à prestação	- Unidade concluída
	- Unidade não concluída

Quando se fala das vendas à vista de unidade concluída, o procedimento para reconhecimento da receita e despesa é semelhante ao processo de uma indústria normal, ou seja, o reconhecimento da receita e da despesa se dá no momento da efetivação da venda, quando ocorre a transferência da posse e propriedade do bem, que nesse caso, para a atividade de empreendimento imobiliário, também é considerado o fato de que o valor do bem transferido para outrem está sendo realizado financeiramente.

As dificuldades para o registro das receitas e despesas, pela metodologia fiscal, começam a aparecer quando surgem as figuras de venda a prazo, seja de unidades concluídas ou mesmo não concluídas, quando a situação se complica um pouco mais. Essas dificuldades decorrem do fato de que as receitas e despesas, nesta metodologia, podem ser reconhecidas de acordo com a realização financeira da venda, e não apenas no momento da transferência de posse e propriedade, ou mesmo considerando os métodos de percentual de acabamento, previstos nas normas contábeis. Na tabela a seguir, será apresentado um resumo das metodologias fiscais aplicáveis para cada uma das situações descritas na tabela 33.

**Tabela 34 – Metodologias fiscais para o reconhecimento de receitas e despesas – IN 84/79 e IN 23/83**

Resultados das vendas à vista de unidade concluída	A receita e despesa são reconhecidas no momento em que a transação estiver sendo efetivada contratualmente e financeiramente.
Resultados das vendas	1) Sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido:

- à vista de unidade não concluída
- o lucro bruto deverá ser apurado e registrado no resultado do exercício, levando-se em conta 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;
  - os custos pagos, respectivos à unidade vendida, incorridos ou contratados após a data do reconhecimento do lucro bruto, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento: a) a parte apurada entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período em que esse fato acontecer será computada no resultado do exercício social como custo adicional da venda; b) a parte apurada em período-base posterior ao mencionado no item 'a' 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.
- 2) Com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido:
- o lucro bruto deverá ser apurado e registrado no resultado do exercício, levando-se em conta o custo pago, incorrido, contratado ou orçado da unidade vendida, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, na data em que se efetivar a venda;
  - os valores referentes às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, apuradas mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento: a) quando incorridos 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 no item 'a' precedente,

	<p>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.</p>
<p>Resultados das vendas a prazo de unidade concluída</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As receitas e despesas serão registradas no período-base em que ocorreram as transações, desde que a realização financeira das mesmas ocorra dentro do próprio período-base.</li> <li>- Quando a realização financeira (total ou parcial) ocorrer em períodos-base distintos, as receitas devem ser reconhecidas de acordo com o regime de caixa (realização financeira), e as despesas serão reconhecidas de forma proporcional ao lucro da transação, obedecendo ao seguinte: a) o lucro bruto será controlado em contas de ‘resultados de exercícios futuros’; e b) será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita exclusiva da venda e, até o final de cada período-base, será transferido, para o resultado do exercício, parte do lucro bruto proporcional à referida receita nele recebida.</li> </ul>
<p>Resultados das vendas a prazo de unidade não concluída</p>	<p>1) Com realização financeira total para o curso do período-base da contratação da venda e sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o lucro bruto deverá ser apurado e registrado no resultado do exercício, levando-se em conta 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;</li> <li>- os custos pagos, respectivos à unidade vendida, incorridos ou contratados após a data do reconhecimento do lucro bruto, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento: a) a parte apurada entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o</li> </ul>

final do período em que esse fato acontecer será computada no resultado do exercício social como custo adicional da venda; b) a parte apurada em período-base posterior ao mencionado no item 'a' 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.

2) Com realização financeira total para o curso do período-base da contratação da venda e com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido:

- o lucro bruto deverá ser apurado e registrado no resultado do exercício, levando-se em conta o custo pago, incorrido, contratado ou orçado da unidade vendida, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, na data em que se efetivar a venda;
- os valores referentes às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento: a) quando incorridos 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 no item 'a' 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.

3) Com realização financeira total ou parcial para depois do período-base da contratação da venda, sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e tendo o reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida:

- quanto às apurações iniciais do custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da venda: a) 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) após o descrito no item 'a', será determinada a relação entre o lucro bruto até então apurado e a receita bruta da venda.

- Com referência ao reconhecimento do lucro bruto: a) o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta de 'resultados de exercícios futuros', em que registrarão a receita bruta da venda e os custos pagos, incorridos ou contratados; b) 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.

- Os custos pagos, respectivos à unidade vendida, 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 'resultado de exercícios futuros', com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta, e ensejarão os seguintes procedimentos: a) 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 relação proporcional mais atual do período-base entre o lucro bruto e a receita bruta da venda; b) contabilização no 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.

- os custos pagos, respectivos à unidade vendida, 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: a) 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; b) a parte apurada em período-base posterior ao mencionado no item 'a' 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.

- Os procedimentos descritos neste item '3' podem ser considerados sob uma ótica mensal ou anual.

4) Com realização financeira total ou parcial para depois do período-base da contratação da venda, com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e tendo o reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida:

- Quanto às apurações de custo, do lucro bruto e da relação entre este e a receita bruta da venda: a) deverá ser apurado o custo da unidade vendida, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados, e dos custos orçados para a conclusão das obras; b) após o descrito no item 'a' precedente, deverá ser determinada a relação entre o lucro bruto apurado e a receita bruta da venda.

- Com referência ao reconhecimento do lucro bruto: a) o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta de 'resultados

de exercícios futuros’, em que registrarão a receita bruta da venda e os custos da unidade, inclusive o orçado; b) 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.

- Os valores referentes às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, ocorridas entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar o seu débito, apurados mediante rateio de custos do empreendimento, serão levados a débito de conta específica de ‘resultado de exercícios futuros’, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita da venda, com os seguintes procedimentos: a) reajustamento, periódico ou no encerramento do exercício, 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; b) contabilização no resultado do exercício, da diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebida até a data do balanço anterior.

- Os valores referentes às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, ocorridas após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento: a) 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 ocorrido, 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 no item ‘a’ precedente,

constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado desse exercício como custo de exercícios anteriores, representando parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

- Os procedimentos descritos neste item '4' podem ser considerados sob uma ótica mensal ou anual.

Na tabela anterior, podem ser percebidas diversas inconsistências das normas fiscais, para atividade imobiliária, com os procedimentos contábeis. Uma das principais constatações é a falta total de preocupação entre o momento do reconhecimento da receita e a respectiva confrontação do custo. Isso fica evidente nas situações citadas a seguir:

- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas à vista de unidade não concluída sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, afirmando que o resultado é apurado considerando o valor total contratado com o cliente como receita do período e apropriando-se apenas o custo incorrido ou contratado até o momento, deixando para períodos posteriores o registro do restante do custo, ou seja, uma total falta de comprometimento com o princípio do 'confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis', previsto pelo IBRACON.
- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas à vista de unidade não concluída com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, mais uma vez se fala no reconhecimento do valor total contratado com o cliente como receita de venda naquele período e como custo o total pago, incorrido, contratado ou, pasmem, orçado. Essa situação desconsidera completamente o fato de que o custo orçado ainda não representa nenhum ativo; portanto ele ainda não existe. Como pode ser reconhecido como custo na apuração do resultado da venda?
- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas a prazo de unidade concluída, contendo parcelas de recebimentos financeiros para períodos-base subseqüentes, a norma determina que a receita seja registrada em regime de caixa e as despesas, considerando-se uma proporção do lucro bruto total da venda para cada período-base em que estiver sendo reconhecida a receita. Nesta situação, mais uma



vez, é possível detectar a inconsistência com os princípios contábeis, notadamente com os de ‘realização da receita’ e do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, previstos pelo IBRACON.

- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas a prazo de unidade não concluída, com realização financeira total para o curso do período-base da contratação da venda e sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, a norma determina que a receita seja registrada em regime de caixa e confrontada com as despesas pagas, incorridas ou contratadas até o momento, e as despesas dos períodos subseqüentes serão registradas no momento em que ocorrerem. Nesta situação é nítido que o lucro dos períodos subseqüentes é apurado integralmente no ano em que ocorre a contratação da venda, restando para os anos seguintes apenas a apropriação de despesas. E também é possível detectar a inconsistência com os princípios contábeis, notadamente com os de ‘realização da receita’ e do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, previstos pelo IBRACON.
- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas a prazo de unidade não concluída, com realização financeira total para o curso do período-base da contratação da venda e com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, a norma determina que a receita seja registrada em regime de caixa e confrontada com as despesas pagas, incorridas, contratadas e orçadas. Nesta situação, a principal incoerência está no reconhecimento de despesas futuras como se já tivessem sido incorridas, demonstrando inconsistência com os princípios contábeis, notadamente com o do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, previstos pelo IBRACON.
- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas a prazo de unidade não concluída, com realização financeira total ou parcial para depois do período-base da contratação da venda, sem a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, a norma determina que a receita seja registrada em regime de caixa e confrontada com as despesas pagas, incorridas ou contratadas até o momento, e as despesas dos períodos subseqüentes serão registradas no momento em que ocorrerem. Nesta situação, é nítido que o lucro dos períodos subseqüentes é apurado integralmente no ano em que ocorre a realização financeira da venda, enquanto todos os custos do

período são imputados na determinação do lucro bruto. Assim, ocorre uma completa inconsistência com os princípios contábeis, notadamente com os de ‘realização da receita’ e do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, previstos pelo IBRACON.

- Quando se fala do reconhecimento do resultado de vendas a prazo de unidade não concluída, com realização financeira total ou parcial para depois do período-base da contratação da venda e com a inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, a norma determina que a receita seja registrada em regime de caixa e confrontada com as despesas pagas, incorridas ou contratadas, e as orçadas para o término da obra. Nesta situação, a principal incoerência está no reconhecimento de despesas futuras como se já tivessem sido incorridas, demonstrando inconsistência com os princípios contábeis, notadamente com o do ‘confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis’, previstos pelo IBRACON.

Apenas para ressaltar as conclusões deste subcapítulo, como mencionado no capítulo I, subcapítulo 1.5 (Amostra das pesquisas já realizadas no Brasil), já existem dissertações no Brasil comprovando a total falta de correlação entre as normas fiscais e contábeis para a atividade de empreendimentos imobiliários no Brasil. Nesse sentido, podem ser citadas duas que demonstram essas incoerências, as dissertações “Um Estudo sobre os Aspectos Relevantes da Contabilidade e o seu Uso em Empresas do Setor de Construção Civil”, defendida na USP por Bonizio em 2001, e “Normas Fiscais Emanadas da Secretaria da Receita Federal e Princípios Fundamentais de Contabilidade: Uma abordagem crítica e comparativa da contabilidade na atividade de incorporação no ramo de construção civil”, defendida na USP por Soares em 2002. Dado ao extremo uso, por parte das empresas, das normas fiscais (emitidas pela SRF) na elaboração da contabilidade do ramo de construção no setor imobiliário brasileiro, Bonizio concluiu em sua dissertação, dentre outras, na falta de comparabilidade entre as empresas do setor no Brasil, pois “(...) a regulamentação vigente permite, em situações semelhantes, a aplicação de práticas contábeis diferentes (...)”, o que termina por prejudicar o usuário externo das informações contábeis. Ademais, ressaltou, também, que *quando essas mesmas empresas adotam as normas internacionais de contabilidade essa comparabilidade é resgatada.* (2001:180).

Não obstante os trabalhos realizados abordando a problemática deste tema, recentemente a SRF emitiu o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18 (2005), informando que para aquelas empresas que optarem por seguir o tratamento contábil previsto na Resolução do CFC nº 963/03, deverão continuar adotando o procedimento fiscal para fins de tributação do lucro do período. Entretanto, essa norma não explicita como será efetuado um controle das diferenças, se abordadas no Livro de Apuração do Lucro Real ou no próprio registro da contabilidade societária.

## CAPÍTULO V

### EXEMPLOS DA APLICAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS

Este capítulo visa demonstrar, utilizando-se de exemplos hipotéticos, os efeitos das diferentes normas na preparação dos dados contábeis. Entretanto, serão apresentados apenas alguns exemplos, sem a pretensão de exaurir todas as situações.

Para os cálculos da receita reconhecida e do resultado apurado a cada período, serão utilizadas as seguintes fórmulas, válidas para ‘construção pesada’ e ‘empreendimento imobiliário’:

Receita Reconhecida [ano X] = (CI / CO) \* RO, em que:

CI = Custos Incorridos

CO = Custos Orçados

RO = Receita Orçada

Lucro [ano X] = RR (ano X) – CI (ano X), em que:

RR = Receita Reconhecida

CI = Custos Incorridos

Exclusivamente para ‘empreendimento imobiliário’, também serão utilizadas as fórmulas descritas a seguir:

Para atender às normas do CFC:

Receita Orçada de unidades vendidas = uv \* pmv, em que:

uv = unidades vendidas

pmv = preço médio de venda

Custo Orçado de unidades vendidas = (COt / ut) \* uv, em que:

COt = Custo Orçado total

ut = unidades totais do empreendimento

uv = unidades vendidas

Custo Incorrido de unidades vendidas =  $(CI / ut) * uv$ , em que:

CI = Custo Incorrido até a data

ut = unidades totais do empreendimento

uv = unidades vendidas

Estoque =  $CI - CI_{uv}$ , em que:

CI = Custo Incorrido até a data

$CI_{uv}$  = Custo Incorrido de unidades vendidas

Para atender às normas da SRF:

Receita do ano = recebimentos ocorridos no ano

Custo do ano =  $(Ra / ROt) * COt$ , em que:

Ra = Receita do ano

ROt = Receita Orçada total

COt = Custo Orçado total

### 5.1. Exemplos para a atividade de “Construção Pesada”

a) Uma empresa de construção civil é contratada para a construção de uma nova pista de aterrissagem em um aeroporto, pelo regime de empreitada. A empresa adota o método do “custo incorrido” para apuração do resultado, e os detalhes do contrato seguem demonstrados na tabela 35 a seguir:

**Tabela 35 – Dados do Exemplo 5.1 (a)**

Prazo de construção	36 meses
Receita contratada (orçada)	\$80.000.000,00
Custos totais orçados de construção	\$65.000.000,00
Custos incorridos (ano 1)	\$20.000.000,00
Custos incorridos (ano 2)	\$30.000.000,00
Custos incorridos (ano 3)	\$15.000.000,00

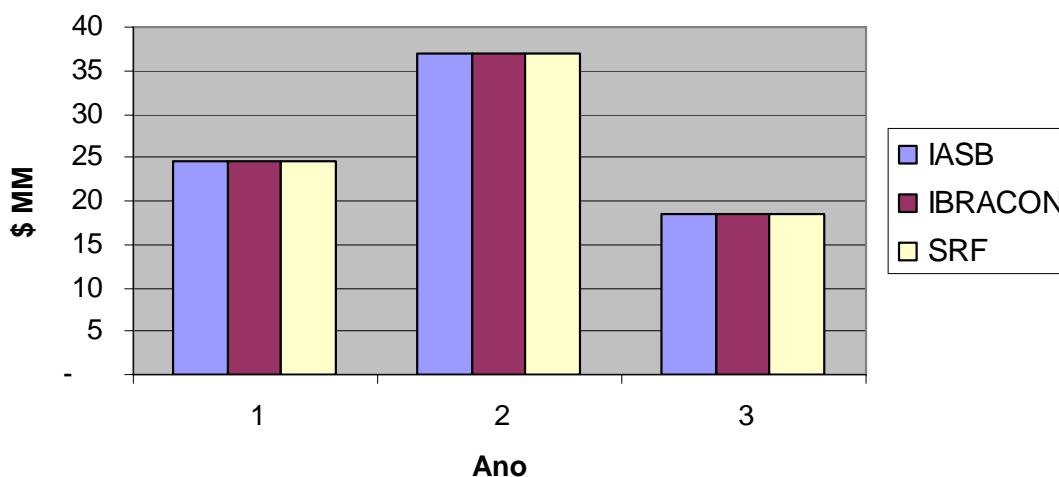
Utilizando-se as fórmulas descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os seguintes resultados, descritos na tabela 36:

**Tabela 36 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (a)**

	Em \$ MM				
	Custos Incorridos (i)	Custos Orçados (ii)	Receita Orçada (iii)	Receita Reconhecida (iv) = i/ii*iii	Lucro iv - i
Pelas normas do IASB, IBRACON e SRF					
Ano 1	20	65	80	24,6	4,6
Ano 2	30	65	80	36,9	6,9
Ano 3	15	65	80	18,5	3,5
Total	65	65	80	80	15

Percebe-se, nesta situação inicial, que não existem divergências na apuração da Receita Reconhecida e do lucro entre as metodologias do “custo incorrido”, previstas pelo IASB, IBRACON e SRF, conforme evidenciado no ‘Gráfico 5’ a seguir.

### Evolução da Receita Reconhecida Anualmente "Construção Pesada - exemplo 1 a"



**GRÁFICO 5**

b) A mesma empresa de construção civil, citada no exemplo ‘a’ anterior, na realidade efetuou a negociação de dois contratos dentro de um mesmo projeto. Logo, à primeira contratação soma-se a contratação, por uma outra empresa, para executar a construção do terminal de passageiros desse mesmo aeroporto. Cabe mencionar que os dois contratos foram negociados dentro de um único contexto; estão inter-relacionados; sua execução se dará de forma simultânea; mantém-se a mesma metodologia para reconhecimento da receita reconhecida (“custo incorrido”); e os detalhes resumidos dos contratos seguem conforme tabela 37:

**Tabela 37 – Dados do Exemplo 5.1 (b)**

	Contrato 1	Contrato 2	Total
Prazo de construção	36 meses	36 meses	36 meses
Receita contratada (orçada)	\$80.000.000,00	\$70.000.000,00	\$150.000.000,00
Custos totais orçados de construção	\$65.000.000,00	\$40.000.000,00	\$105.000.000,00
Custos incorridos (ano 1)	\$20.000.000,00	\$25.000.000,00	\$45.000.000,00
Custos incorridos (ano 2)	\$30.000.000,00	\$10.000.000,00	\$40.000.000,00
Custos incorridos (ano 3)	\$15.000.000,00	\$5.000.000,00	\$20.000.000,00

Utilizando-se as fórmulas descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os seguintes resultados, descritos na tabela 38:

**Tabela 38 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (b)**

	Em \$ MM				
	Custos Incorridos	Custos Orçados	Receita Orçada	Receita Reconhecida	Lucro iv - i
	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = i/ii*iii	
Pelas normas do IASB e IBRACON (*)					
Ano 1	45	105	150	64,3	19,3
Ano 2	40	105	150	57,1	17,1
Ano 3	20	105	150	28,6	8,6
<b>Total (IASB e IBRACON)</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>150</b>	<b>150</b>	<b>45</b>
Pelas normas da SRF (**)					
Ano 1 – ‘primeiro contrato’	20	65	80	24,6	4,6
Ano 1 – ‘segundo contrato’	25	40	70	43,7	18,7
<i>Total Ano 1</i>	<i>45</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>68,3</i>	<i>23,3</i>
Ano 2 – ‘primeiro contrato’	30	65	80	36,9	6,9
Ano 2 – ‘segundo contrato’	10	40	70	17,5	7,5
<i>Total Ano 2</i>	<i>40</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>54,4</i>	<i>14,4</i>
Ano 3 – ‘primeiro contrato’	15	65	80	18,6	3,6
Ano 3 – ‘segundo contrato’	5	40	70	8,7	3,7
<i>Total Ano 3</i>	<i>20</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>27,3</i>	<i>7,3</i>
<b>Total (SRF)</b>	<b>105</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>150</b>	<b>45</b>

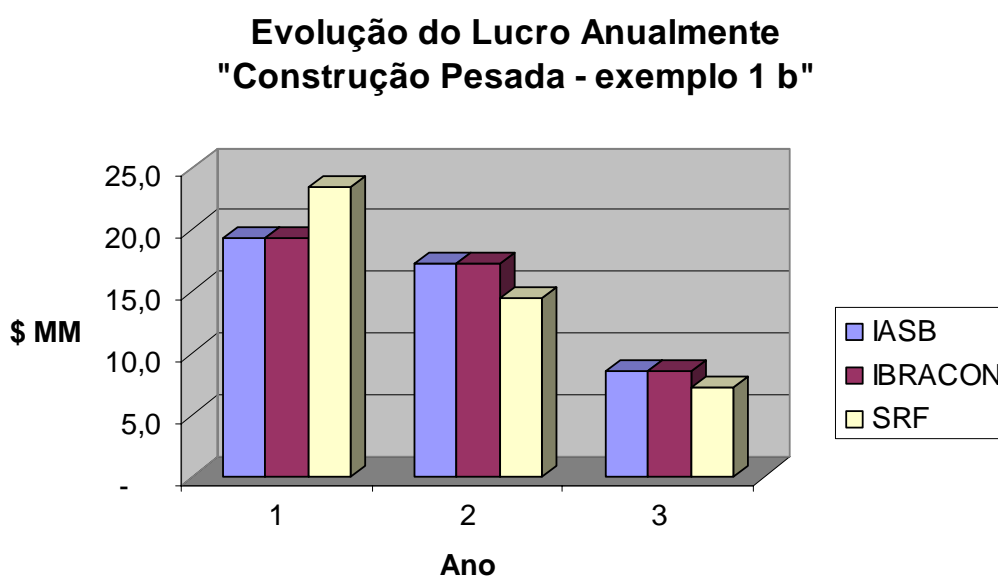
Nota-se:

(\*) Pelas normas do IASB e do IBRACON, os dois contratos podem ser tratados como um único, pois foram negociados dentro de um único contexto, estão inter-relacionados e sua execução se dará de forma simultânea (ver tabela 9); e

(\*\*) Pelas normas da SRF não é possível agrupar contratos distintos.



Nessa situação, percebe-se que passam a existir divergências entre a metodologia prevista pelos órgãos contábeis (IASB e IBRACON) e a aceitável pelo fisco brasileiro, acarretando reconhecimento de receitas e resultados divergentes ao longo do tempo, apesar de no total continuar sendo apurado os mesmos resultados, conforme evidenciado no ‘Gráfico 6’ a seguir.



**GRÁFICO 6**

c) A mesma empresa de construção civil, que efetuou a negociação de dois contratos dentro de um mesmo projeto (situação descrita em ‘b’), no início do 2º ano de execução desses contratos, efetuou um aditivo ao segundo contrato, referente à construção de hangares ao lado da pista do aeroporto. Esses hangares não foram negociados inicialmente, possuem tecnologia diferente para a sua construção, e o seu preço de venda não guarda relação com os dois contratos negociados anteriormente (ver tabela 9). Mantêm-se a mesma metodologia para reconhecimento da receita reconhecida (“custo incorrido”) e têm-se os seguintes dados, descritos na tabela 39:

**Tabela 39 – Dados do Exemplo 5.1 (c)**

Prazo de construção	24 meses
Receita contratada no aditivo (orçada)	\$31.000.000,00
Custos totais orçados de construção	\$16.000.000,00
Custos incorridos (ano 2)	\$1.000.000,00
Custos incorridos (ano 3)	\$15.000.000,00

Utilizando-se as fórmulas descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os seguintes resultados, descritos na tabela 40:

**Tabela 40 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (c)**

	Em \$ MM				
	Custos Incorridos	Custos Orçados	Receita Orçada	Receita Reconhecida	Lucro iv - i
	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = i/ii*iii	
Pelas normas do IASB, IBRACON (*)					
Ano 1	45	105	150	64,3	19,3
Ano 2 – contratos iniciais	40	105	150	57,1	17,1
Ano 2 – aditivo	1	16	31	1,9	0,9
<i>Total Ano 2</i>	<i>41</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>59</i>	<i>18</i>
Ano 3 – contratos iniciais	20	105	150	28,6	8,6
Ano 3 – aditivo	15	16	31	29,1	14,1
<i>Total Ano 3</i>	<i>35</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>57,7</i>	<i>22,7</i>
<b>Total (IASB e IBRACON)</b>	<b>121</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>181</b>	<b>60</b>
Pelas normas da SRF (**)					
Ano 1 – ‘primeiro contrato’	20	65	80	24,6	4,6
Ano 1 – ‘segundo contrato’	25	40	70	43,7	18,7
<i>Total Ano 1</i>	<i>45</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>68,3</i>	<i>23,3</i>
Ano 2 – ‘primeiro contrato’	30	65	80	36,9	6,9
Ano 2 – ‘segundo + aditivo’	11	56	101	19,8	8,8
Ano 2 - ajuste da RR do ano 1 (***)				1,3	1,3
<i>Total Ano 2</i>	<i>41</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>58,0</i>	<i>17,0</i>
Ano 3 – ‘primeiro contrato’	15	65	80	18,6	3,6
Ano 3 – ‘segundo + aditivo’	20	56	101	36,1	16,1
<i>Total Ano 3</i>	<i>35</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>54,7</i>	<i>19,7</i>
<b>Total (SRF)</b>	<b>121</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>181</b>	<b>60</b>

Nota-se:

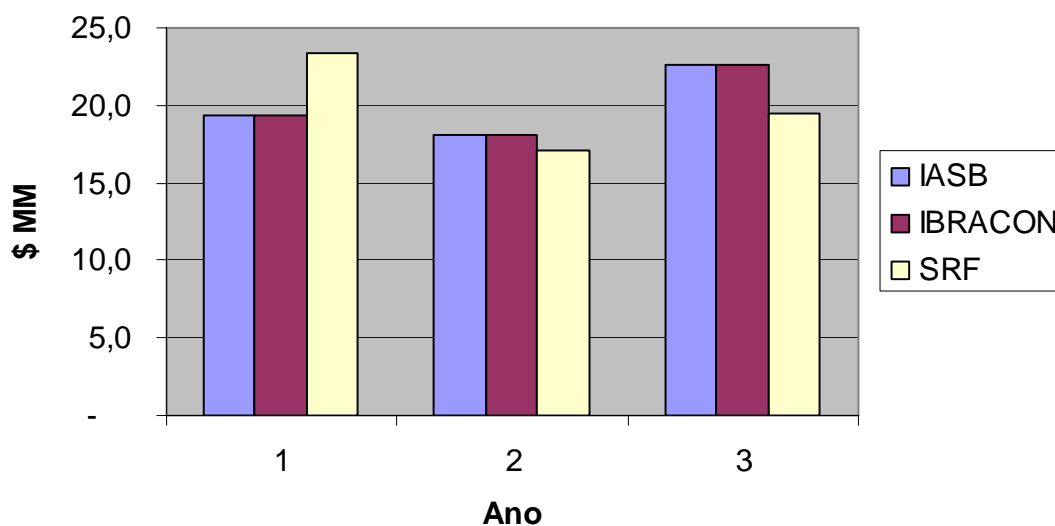
(\*) Pelas normas do IASB e do IBRACON, o aditivo não poderia ser adicionado aos contratos iniciais, pois não foi negociado levando em consideração as premissas contratas anteriormente (ver tabela 9);

(\*\*) Pelas normas da SRF, o aditivo deve ser incorporado ao contrato inicial (no caso ao segundo contrato);

(\*\*\*) Em função da mudança no patamar do orçamento total do segundo contrato, decorrente do aditivo, é necessário recalcular a receita reconhecida (RR) do Ano 1, da seguinte forma:  $[(25/56) * 101] - 43,7 = 1,3$ .

Nessa situação, percebe-se que também existem divergências entre a metodologia prevista pelo IASB e IBRACON e a aceitável pelo fisco brasileiro, acarretando reconhecimento de receitas e resultados divergentes ao longo do tempo, apesar de no total continuarem sendo apurados os mesmos resultados, conforme evidenciado no 'Gráfico 7' a seguir.

**Evolução do Lucro Anualmente**  
**"Construção Pesada - exemplo 1 c"**



**GRÁFICO 7**

d) Neste tópico será apresentada a situação mais divergente entre as normas do IASB / IBRACON versus as normas da SRF. Supondo que uma empresa de construção civil seja contratada para construir uma pequena ponte, com os parâmetros descritos na tabela 41 a seguir:

**Tabela 41 – Dados do Exemplo 5.1 (d)**

Prazo de construção	10 meses
Início da obra	Outubro do Ano 1
Término da obra	Julho do Ano 2
Receita contratada (orçada)	\$8.000.000,00
Custos totais orçados de construção	\$7.000.000,00
Custos incorridos (ano 1)	\$2.000.000,00
Custos incorridos (ano 2)	\$5.000.000,00

Utilizando-se as fórmulas descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os seguintes resultados, descritos na tabela 42:

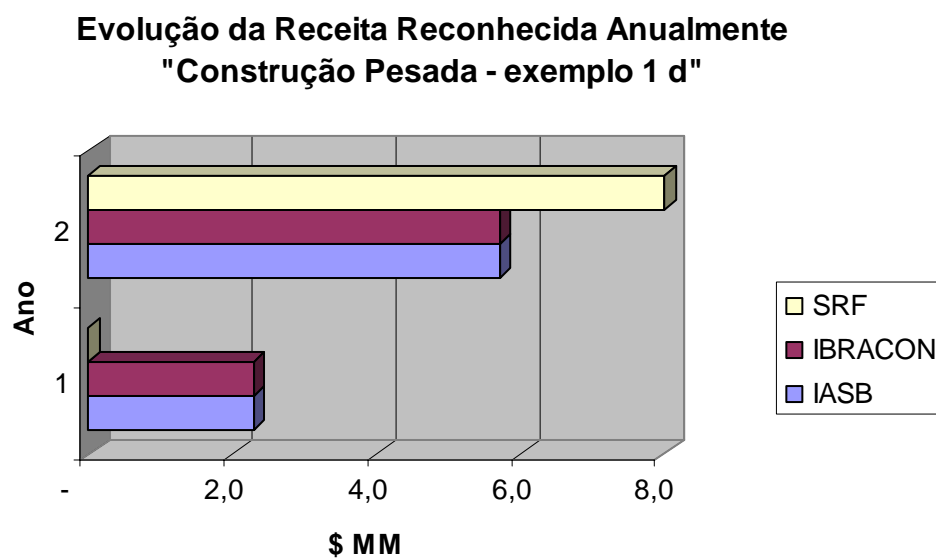
**Tabela 42 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro - Exemplo 5.1 (d)**

	Em \$ MM				
	Custos Incorridos	Custos Orçados	Receita Orçada	Receita Reconhecida	Lucro iv - i
	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = i/ii*iii	
Pelas normas do IASB, IBRACON					
Ano 1	2	7	8	2,3	0,3
Ano 2	5	7	8	5,7	0,7
<b>Total (IASB e IBRACON)</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>1</b>
Pelas normas da SRF (*)					
Ano 1	-	7	8	-	-
Ano 2	7	7	8	8	1
<b>Total (SRF)</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>1</b>

Nota-se:

(\*) Pelas normas da SRF, o resultado desse contrato seria reconhecido integralmente ao final do período de construção.

Nessa situação, percebe-se que as normas fiscaís da SRF ferem completamente todos os princípios e normas contábeis emanados do IASB, IBRACON e CFC, conforme evidenciado no 'Gráfico 8' a seguir.



**GRAFICO 8**

## 5.2. Exemplos para a atividade de “empreendimento imobiliário”

a) Uma empresa de empreendimento imobiliário lança um novo projeto e começa a realizar vendas a prazo ainda durante o período da construção. A seguir, na tabela 43, encontram-se os parâmetros desse empreendimento.

**Tabela 43 – Dados do Exemplo 5.2 (a)**

Número de unidades		120
Prazo de entrega		36 meses
Receita total estimada		\$100.000.000,00
Custo orçado de construção		\$80.000.000,00
Número de unidades alienadas	Ano 1	30
	Ano 2	50
	Ano 3	40
Preço médio de vendas	Ano 1	\$700.000,00
	Ano 2	\$800.000,00
	Ano 3	\$975.000,00
Custos incorridos	Ano 1	\$10.000.000,00
	Ano 2	\$50.000.000,00
	Ano 3	\$20.000.000,00
Recebimentos	Ano 1	\$5.000.000,00
	Ano 2	\$23.000.000,00
	Ano 3	\$30.000.000,00
	Ano 4	\$10.000.000,00
	Ano 5	\$12.000.000,00
	Ano 6	\$10.000.000,00
	Ano 7	\$10.000.000,00

Para o cálculo da receita reconhecida para empreendimento imobiliário, empregando-se as normas contábeis (CFC), faz-se necessário, prioritariamente, encontrar as bases orçamentárias que serão utilizadas, ou seja, como as vendas de empreendimento imobiliário podem ocorrer à medida que as obras estão acontecendo (como no caso deste exemplo). É preciso efetuar proporções para encontrar a receita orçada; o custo orçado; o custo incorrido;

e o estoque de cada período. Assim, utilizando-se as fórmulas, exclusivas para empreendimento imobiliário, descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os seguintes resultados, descritos na tabela 44:

**Tabela 44 – Cálculos básicos ‘empreendimento imobiliário’ pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (a)**

	Em \$ Mil		
	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Unidades totais (i)	120	120	120
Unidades vendidas (ii)	30	50	40
Preço médio de venda (iii)	\$700	\$800	\$975
Receita Orçada de unidades vendidas (ii * iii)	$30 * \$700 =$ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$21.000</span>	$30 * \$700 =$ \$21.000 $50 * \$800 =$ \$40.000 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$61.000</span>	$30 * \$700 =$ \$21.000 $50 * \$800 =$ \$40.000 $40 * \$975 =$ \$39.000 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$100.000</span>
Custo Orçado total (iv)	\$80.000	\$80.000	\$80.000
Custo Orçado de unidades vendidas [(iv/i) * ii]	$\$80.000/120*30 =$ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$20.000</span>	$\$80.000/120*30 =$ \$20.000 $\$80.000/120*50 =$ \$33.333 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$53.333</span>	$\$80.000/120*30 =$ \$20.000 $\$80.000/120*50 =$ \$33.333 $\$80.000/120*40 =$ \$26.667 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$80.000</span>
Custo Incorrido até a data (v)	\$10.000	\$60.000	\$80.000
Custo Incorrido de unidades vendidas (vi) = [(v/i) * ii acumulado]	\$2.500	$\$60.000/120*80 =$ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$40.000</span>	$\$80.000/120*120 =$ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">\$80.000</span>
Estoque (v – vi)	\$7.500	\$20.000	-

Utilizando-se as fórmulas, descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os resultados descritos na tabela 45, de receita e resultado, levando-se em consideração as normas contábeis previstas pelo CFC.

**Tabela 45 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (a)**

	Em \$ MM				
	Custos Incorridos de unidades vendidas até a data (i)	Custos Orçados de unidades vendidas (ii)	Receita Orçada de unidades vendidas (iii)	Receita Reconhecida até a data (iv) = i/ii*iii	Lucro até a data iv – i
Ano 1	2,5	20	21	2,6	0,1
Ano 2	40	53,3	61	45,6	5,6
Ano 3	80	80	100	100	20

Utilizando-se as fórmulas, descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os resultados descritos na tabela 46, de receita e resultado, levando-se em consideração as normas da SRF. Assim, o resultado desse contrato seria reconhecido apropriando-se a receita em regime de caixa e o custo, uma proporção do custo total orçado de forma que fosse reconhecida a rentabilidade total do contrato em razão da receita (Tabela 34 – Resultado das vendas à vista de unidade não concluída, considerando a inclusão do custo orçado na apuração do resultado).

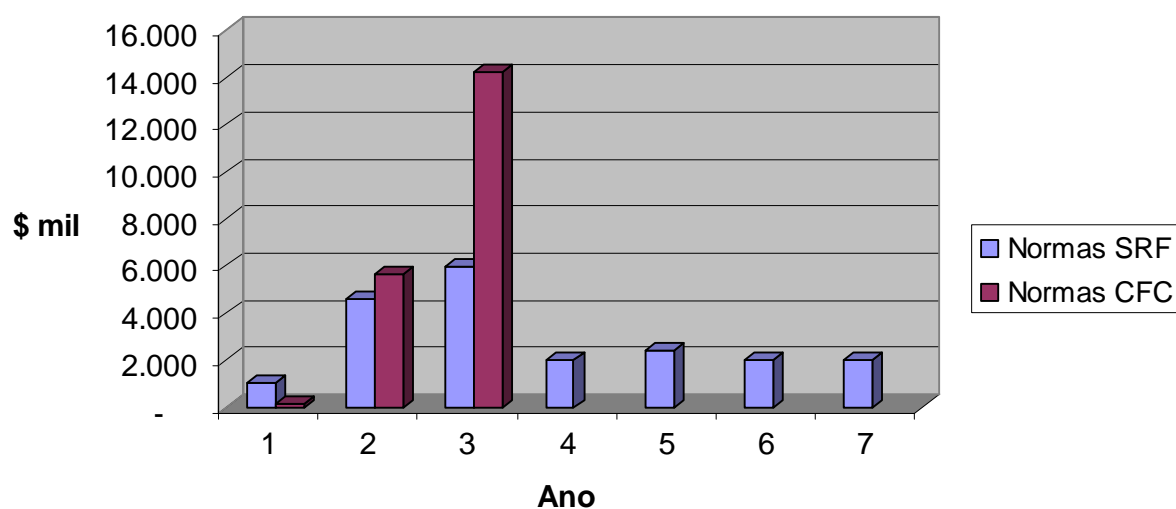


**Tabela 46 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas da SRF - Exemplo 5.2 (a)**

	Em \$ MM				
	Receita Orçada total (i)	Custo Orçado total (ii)	Receita no ano (iii)	Custo no ano (iv) = (iii / i) * ii	Lucro no ano iii - iv
Ano 1	100	80	5	4	1
Ano 2	100	80	23	18,4	4,6
Ano 3	100	80	30	24	6
Ano 4	100	80	10	8	2
Ano 5	100	80	12	9,6	2,4
Ano 6	100	80	10	8	2
Ano 7	100	80	10	8	2

Quando se comparam os resultados auferidos utilizando-se as normas contábeis (CFC) com os resultados apurados utilizando-se as normas fiscais (SRF), percebe-se que estas últimas também ferem completamente os princípios e normas contábeis emanados do CFC, conforme evidenciado no ‘Gráfico 9’ a seguir.

### Evolução do Lucro Anualmente ("Empreendimento Imobiliário - exemplo 2 a")



**GRÁFICO 9**

b) Uma empresa de empreendimento imobiliário lança um novo projeto, e começa a realizar vendas à vista ainda durante o período da construção. A seguir, na tabela 47, encontram-se os parâmetros desse empreendimento.

**Tabela 47 – Dados do Exemplo 5.2 (b)**

Número de unidades		100
Prazo de entrega		36 meses
Receita total estimada		\$28.000.000,00
Custo orçado de construção		\$21.000.000,00
Número de unidades alienadas	Ano 1	30
	Ano 2	50
	Ano 3	20
Preço médio de vendas	Ano 1	\$250.000,00
	Ano 2	\$280.000,00
	Ano 3	\$325.000,00
Custos incorridos	Ano 1	\$4.000.000,00
	Ano 2	\$15.000.000,00
	Ano 3	\$2.000.000,00
Recebimentos	Ano 1	\$7.500.000,00
	Ano 2	\$14.000.000,00
	Ano 3	\$6.500.000,00

A seguir, na tabela 48, serão demonstradas as bases orçamentárias utilizadas para os cálculos de receita reconhecida e lucro do ano, levando-se em consideração as normas do CFC, conforme explicitado na introdução deste capítulo.

**Tabela 48 – Cálculos básicos ‘empreendimento imobiliário’ pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (b)**

	Em \$ Mil		
	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Unidades totais (i)	100	100	100
Unidades vendidas (ii)	30	50	20
Preço médio de venda (iii)	\$250	\$280	\$325
Receita Orçada de unidades vendidas (ii * iii)	30*\$250 = <u>\$7.500</u>	30 * \$250 = \$7.500 50 * \$280 = \$14.000 <u>\$21.500</u>	30 * \$250 = \$7.500 50 * \$280 = \$14.000 20 * \$325 = \$6.500 <u>\$28.000</u>
Custo Orçado total (iv)	\$21.000	\$21.000	\$21.000
Custo Orçado de unidades vendidas [(iv/i) * ii]	\$21.000/100*30 = <u>\$6.300</u>	\$21.000/100*30 = \$6.300 \$21.000/100*50 = \$10.500 <u>\$16.800</u>	\$21.000/100*30 = \$6.300 \$21.000/100*50 = \$10.500 \$21.000/100*20 = \$4.200 <u>\$21.000</u>
Custo Incorrido até a data (v)	\$4.000	\$19.000	\$21.000
Custo Incorrido de unidades vendidas (vi) = [(v/i) * ii acumulado]	\$1.200	\$19.000/100*80 = <u>\$15.200</u>	\$21.000/100*100 = <u>\$21.000</u>
Estoque (v – vi)	\$2.800	\$3.800	-

Utilizando-se as fórmulas, descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os resultados descritos na tabela 49, de receita e resultado, levando-se em consideração as normas contábeis previstas pelo CFC.

**Tabela 49 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas do CFC - Exemplo 5.2 (b)**

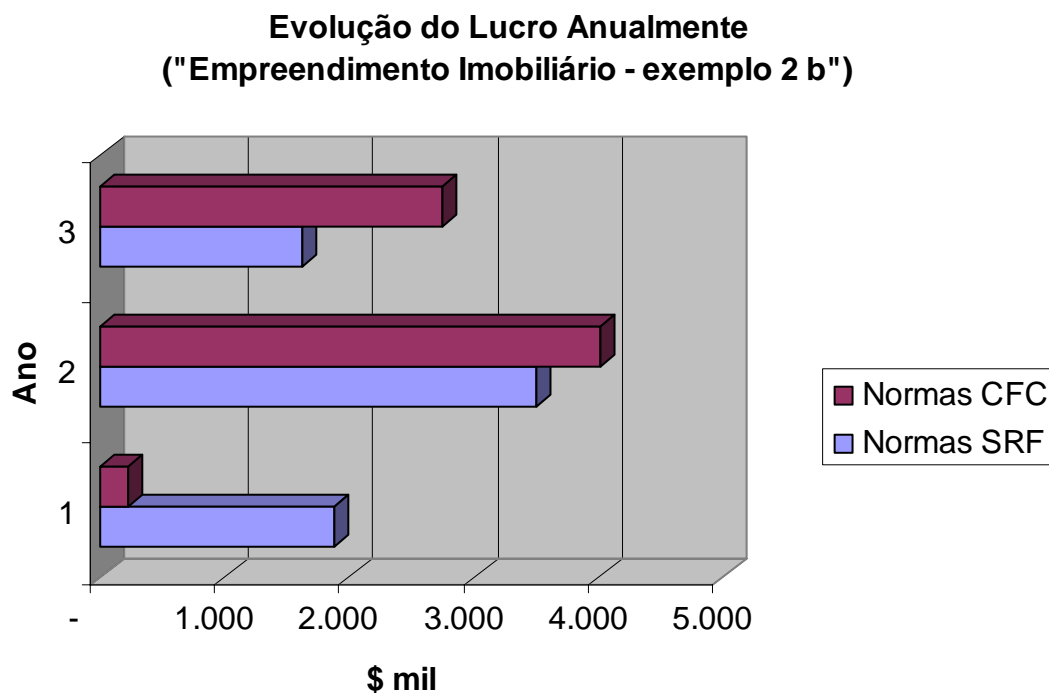
	Em \$ MM				
	Custos Incorridos de unidades vendidas até a data (i)	Custos Orçados de unidades vendidas (ii)	Receita Orçada de unidades vendidas (iii)	Receita Reconhecida até a data (iv) = i/ii*iii	Lucro até a data iv – i
Ano 1	1,2	6,3	7,5	1,4	0,2
Ano 2	15,2	16,8	21,5	19,4	2,1
Ano 3	21	21	28	28	7

Utilizando-se as fórmulas, descritas na introdução deste capítulo, obtêm-se os resultados descritos na tabela 50, de receita e resultado, levando-se em consideração as normas da SRF. Assim, conforme já mencionado, pelas normas da SRF, o resultado desse contrato seria reconhecido apropriando-se a receita em regime de caixa e o custo, uma proporção do custo total orçado de forma que fosse reconhecida a rentabilidade total do contrato em razão da receita (Tabela 34 – Resultado das vendas à vista de unidade não concluída, considerando a inclusão do custo orçado na apuração do resultado).

**Tabela 50 – Cálculo da Receita Reconhecida e Lucro pelas normas da SRF - Exemplo 5.2 (b)**

	Em \$ MM				
	Receita Orçada total (i)	Custo Orçado total (ii)	Receita no ano (iii)	Custo no ano (iv) = (iii / i) * ii	Lucro no ano iii - iv
Ano 1	28	21	7,5	5,6	1,9
Ano 2	28	21	14	10,5	3,5
Ano 3	28	21	6,5	4,9	1,6

Quando se comparam os resultados auferidos utilizando-se as normas contábeis (CFC) com os resultados apurados utilizando-se as normas fiscais (SRF), percebe-se, novamente, que estas últimas também ferem completamente os princípios e normas contábeis emanados do CFC, conforme evidenciado no 'Gráfico 10' a seguir.



**GRÁFICO 10**

## **CAPÍTULO VI**

### **ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA**

Neste capítulo, será demonstrado o processo de elaboração do questionário da pesquisa; o processo de seleção das empresas que foram escopo desta pesquisa; e as respectivas análises dos resultados encontrados, por meio do cruzamento efetuado com as respostas recebidas das empresas.

#### **6.1. Elaboração do questionário**

A elaboração do questionário levou em consideração os seguintes parâmetros:

- dados de identificação da empresa (razão social, ano de fundação, receita reconhecida nos últimos três anos, nome do auditor, dados do responsável pelo preenchimento da pesquisa);
- Questões 1, 2 e 3 – auto-identificação da atividade de construção civil à qual a empresa pertence (se “construção pesada” ou “empreendimento imobiliário”) e auto-identificação das normas utilizadas (contábeis ou fiscais);
- Questões 4 a 12 – perguntas específicas para a atividade de “construção pesada”;
- Questões 13 a 20 – perguntas específicas para a atividade de “empreendimento imobiliário”;
- Questão 21 – percepção das empresas brasileiras de construção civil sobre o seu setor, acerca das normas que elas acreditam que prevalecem no mercado (se contábeis ou fiscais).

Das questões de 4 a 20, destacam-se as de números 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16 e 20 como as mais importantes no esforço de identificar o quanto as empresas brasileiras de construção civil estão aderentes às normas contábeis, pois tentam captar qual a norma utilizada pelas empresas por meio de perguntas envolvendo a lógica, e não apenas a declaração de se atende ou não a elas.

## **6.2. Envio dos questionários e recebimento das respostas**

Conforme comentado na Introdução desta dissertação, para efetuar a seleção das empresas brasileiras de construção civil pesquisadas neste trabalho, foi tomada por base a publicação anual da revista “O Empreiteiro – 500 Grandes da Construção”, edição de 2006, base 2005 (2006:227-277), publicação que elabora um ranking anual das empresas de engenharia e construção no Brasil.

Numa análise depurada, constata-se que a lista de empresas constantes dessa publicação alcança um total de quinhentos e trinta e oito. Desse total, foi abatido o montante de empresas que não continham informações sobre o seu valor de receita (oitenta e cinco); as empresas que estão mencionadas mais de uma vez (setenta e sete); e, por fim, as empresas que atuam apenas no ramo de projetos de engenharia (oitenta e cinco). Estas últimas foram excluídas em função do foco da pesquisa ser exclusivamente para as empresas que efetuam serviços de construção civil. Após essa qualificação inicial, chegou-se a um total de duzentos e noventa e uma empresas de construção civil a serem pesquisadas, perfazendo 24% do PIB brasileiro da atividade de construção civil.

Foi efetuada uma parceria com a empresa Lithos Editora Ltda., responsável pela publicação da revista “O Empreiteiro – 500 Grandes da Construção”, com o objetivo de obter um maior número de respostas possíveis aos formulários de pesquisa enviados às empresas e, ao mesmo tempo, possibilitar a divulgação de um resumo deste trabalho na revista mensal “O Empreiteiro”, dessa mesma editora.

A publicação deste trabalho, em uma revista exclusiva do segmento de construção civil, visa conscientizar os empresários e executivos do setor sobre o problema do reconhecimento de receitas e despesas nas empresas de construção civil no Brasil, fazendo-os refletir sobre as possibilidades de mudanças e melhora da qualidade das informações dessas empresas, em seu conjunto.

No final de março de 2007, a Lithos Editora enviou os questionários de pesquisa para as duzentos e noventa e uma empresas de construção civil, escopo deste trabalho, por meio do correio e por e-mail (correspondência eletrônica). Inicialmente a data prevista para a devolução das respostas pelas empresas era 16 de abril de 2007. Entretanto, como não houve um volume expressivo de respostas, foi enviada uma segunda solicitação via e-mail após o dia 16 de abril.

Reforçando os envios e cobranças anteriormente efetuados, a Lithos Editora enviou, novamente, no final de abril, os formulários de pesquisa desta dissertação, em conjunto com a sua pesquisa anual das 500 grandes da construção civil no Brasil, apenas às empresas que ainda não tinham enviado resposta.

Foram consideradas, num primeiro momento, para a qualificação deste trabalho, as respostas recebidas até o dia 27 de maio, para a elaboração das análises e conclusões, quando quarenta e seis empresas tinham enviado respostas aos questionários. Após a qualificação desta dissertação, foram recebidas mais sete respostas aos questionários enviados, totalizando, dessa forma, cinquenta e três formulários recebidos, perfazendo 18% do universo pesquisado. Considerando o valor da receita gerada por essas empresas no ano de 2005, estima-se que 7,15% do PIB da atividade de construção civil responderam à pesquisa, tomando por base o total de R\$ 142 bilhões do PIB dessa indústria no exercício de 2005, segundo pesquisa do IBGE ([www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)).

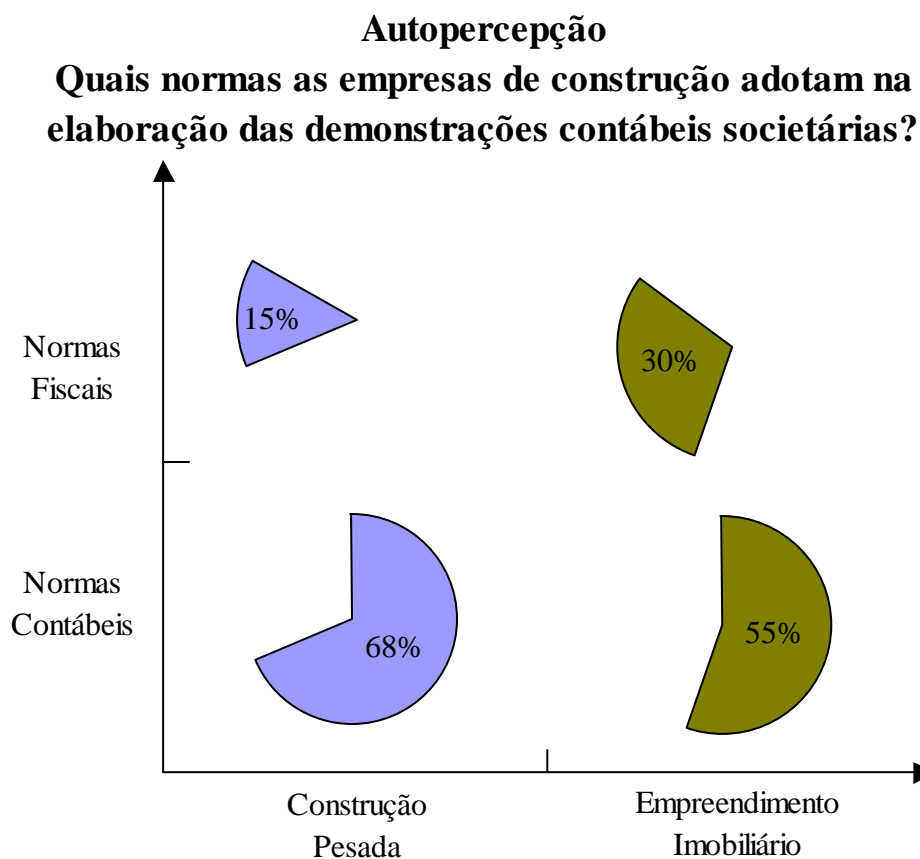
Do total das cinquenta e três empresas que responderam à pesquisa, 60,3% atuam exclusivamente na atividade de “construção pesada”; 22,6% atuam exclusivamente na atividade de “empreendimento imobiliário”; e 15% atuam nas duas atividades de construção civil. Dessas empresas, 69,8% possuem demonstrações contábeis revisadas por auditores independentes e apenas 9% atuam em outro país, além do Brasil (ver dados no Apêndice II).



### 6.3. Percepções Genéricas

As questões “2” e “3” do questionário de pesquisa enviado para as empresas visavam captar as percepções das empresas com relação à sua auto-imagem quanto à forma de reconhecimento das receitas e despesas. Ou seja, de uma forma genérica, sem entrar nos detalhes específicos das normas emanadas pelos organismos contábeis ou fiscais, como as empresas pesquisadas acreditam que estejam procedendo? De uma forma mais inerente às normas contábeis (emanadas pelo IBRACON ou CFC) ou mais inerentes às normas fiscais (emanadas pela SRF).

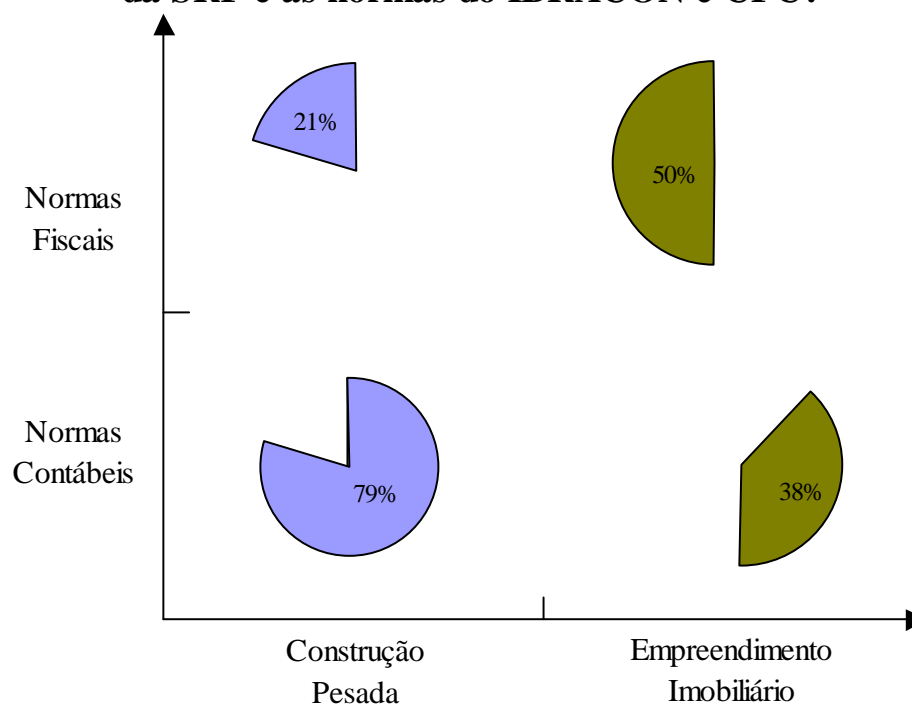
A questão dois indagava: “A empresa adota quais normas na elaboração das suas demonstrações contábeis societárias?” Conforme ‘gráfico 11’ a seguir, 68% das empresas que atuam no ramo de “construção pesada” afirmam adotar as normas contábeis (IBRACON e CFC) para elaborar as suas demonstrações contábeis societárias, contra apenas 15% que afirmam adotar as normas fiscais (SRF). Por outro lado, chama a atenção o percentual elevado de empresas do ramo de “empreendimento imobiliário” que afirma utilizar as normas contábeis para a elaboração das suas demonstrações, 55%. Num primeiro momento, essas respostas tenderiam à conclusão de que as empresas de ‘empreendimento imobiliário’ estão tão aderentes às normas contábeis quanto as empresas de ‘construção pesada’. Entretanto, o índice de 30% de empresas do ramo de ‘empreendimento imobiliário’ que afirmam utilizar a norma fiscal para elaboração das suas demonstrações contábeis é o dobro do índice de empresas de ‘construção pesada’ que utilizam essas normas, o que já denota certa estranheza.



**GRÁFICO 11**

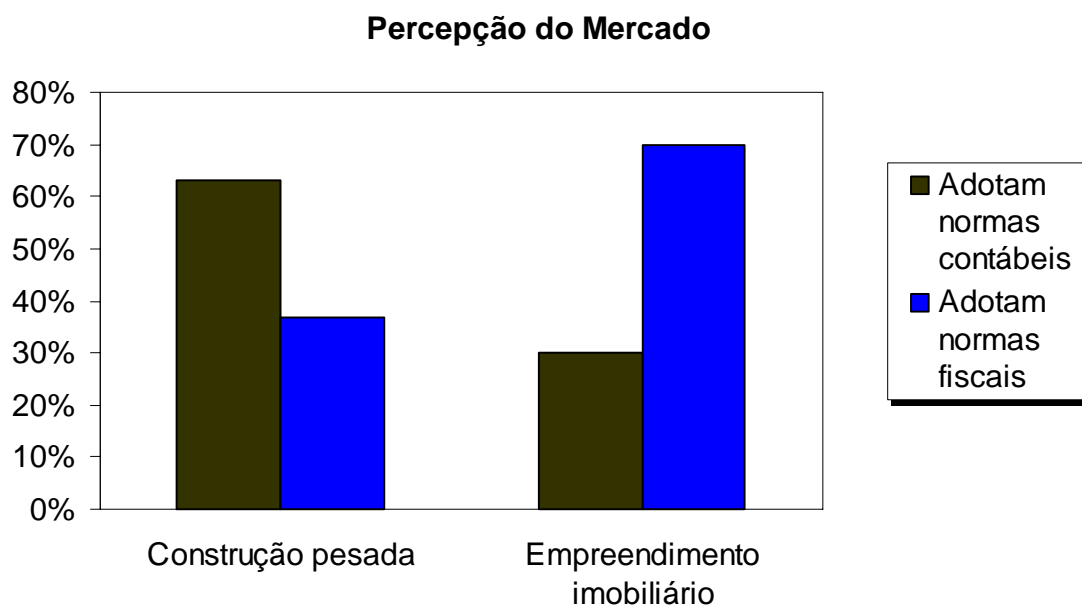
A questão três indagava: “Como a empresa administra possíveis conflitos entre as normas emanadas pela SRF e as normas emanadas pelo IBRACON e CFC?” Conforme o ‘gráfico 12’ a seguir, a grande maioria, 79%, das empresas de ‘construção pesada’ declara seguir as orientações dos organismos que regulamentam a contabilidade e a auditoria no país (CFC e IBRACON) e concilia as divergências para fins de tributação (normas da SRF) no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Enquanto 21% dessas empresas declaram que seguem, estritamente, as normas fiscais, o que para essa atividade não chega a ser alarmante, pois a norma fiscal guarda certa semelhança com a norma contábil, sendo a principal distorção o tratamento dado aos contratos definidos pela SRF como sendo de curto prazo, que devem diferir o reconhecimento do seu resultado até a conclusão da obra. Por outro lado, contradizendo um pouco a primeira constatação acerca das empresas de ‘empreendimento imobiliário’, o ‘gráfico 12’ demonstra que 50% das empresas pesquisadas neste ramo afirmam atender às normas fiscais quando questionadas sobre a administração dos conflitos entre as normas contábeis e as normas fiscais. Sendo que 13% acreditam que não existem conflitos entre essas normas.

**Autopercepção**  
**Como são administrados os conflitos entre as normas**  
**da SRF e as normas do IBRACON e CFC?**



**GRÁFICO 12**

Quando indagadas, na questão ‘21’ do questionário enviado, sobre a sua percepção de mercado brasileiro, ou seja, como elas acreditam que a maioria das empresas brasileiras de construção civil procede com relação aos critérios de reconhecimento das suas receitas e despesas, constata-se que 63% das empresas pesquisadas acreditam que as empresas desse mercado seguem as normas contábeis (emanadas do IBRACON e CFC) para a atividade de ‘construção pesada’ e 70% acreditam no inverso quando se está falando da atividade de ‘empreendimento imobiliário’, conforme ‘gráfico 13’ a seguir.

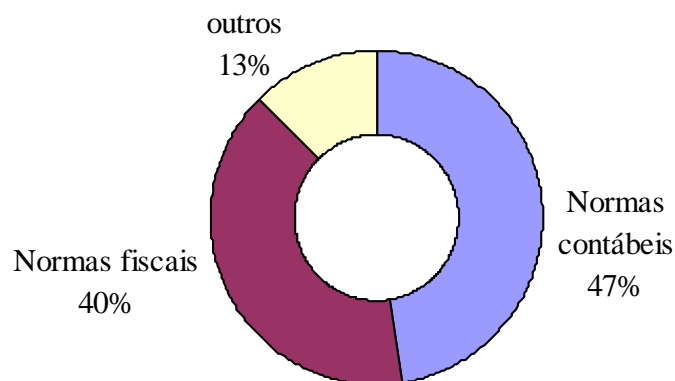


**GRÁFICO 13**

#### 6.4. Construção Pesada

Quando a pesquisa é dividida entre as perguntas específicas para a atividade ‘construção pesada’ e ‘empreendimento imobiliário’, começam a aparecer dados um pouco mais reveladores das práticas adotadas pelas empresas. Quando as empresas de ‘construção pesada’ foram expostas à pergunta “A empresa adota quais normas para o reconhecimento das receitas e despesas?”, revelou-se um fato curioso, uma parte considerável das empresas pesquisadas, 40%, se definiram utilizando-se as normas fiscais, contra 47% que se definiram utilizando as normas contábeis, conforme ‘gráfico 14’ a seguir.

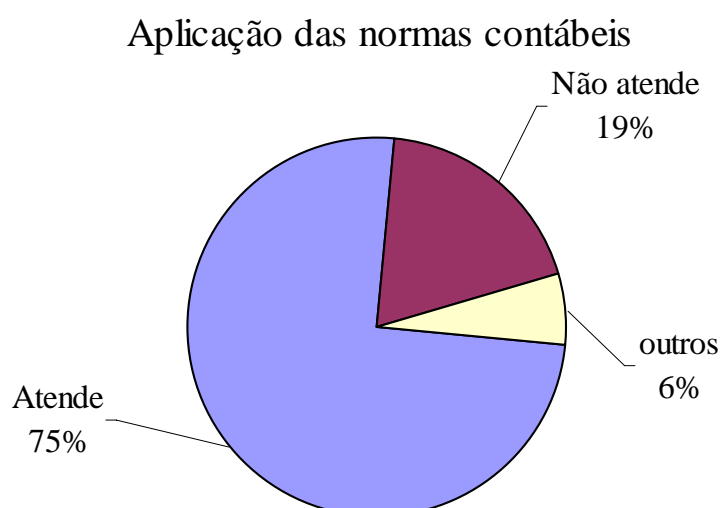
Qual a norma adotada para o reconhecimento de receitas e despesas?



**GRÁFICO 14**

Como já comentado, no item “6.3”, esta constatação não chega a ser uma conclusão preocupante, pois as normas fiscais para a atividade de ‘construção pesada’ se assemelham às normas contábeis. Ademais, quando as empresas responderam às perguntas mais específicas com relação aos procedimentos utilizados para reconhecimento das receitas e despesas, descritos nas questões 7, 9, 10 e 11, demonstraram que 75% atendem às normas contábeis, conforme evidenciado no ‘gráfico 15’. Essas perguntas faziam as seguintes abordagens: “(7) Para os contratos de ‘construção pesada’ com prazo de execução inferior a doze meses, a empresa reconhece a receita e a despesa no final da obra (IN 21/79)?”; “(9)... a empresa costuma tratar conjuntamente aqueles contratos que abrangem a construção de diversos ativos?”; “(10)... a empresa costuma agrupar contratos distintos para fins de apuração da receita e despesa?”; e “(11) A empresa,... reconhece como receita orçada, reivindicações elaboradas contra o cliente, antes da aprovação em aditivo contratual?”

O total de 67% das respostas à questão 7 aponta que as empresas de ‘construção pesada’ reconhecem a receita e a despesa dos contratos com prazo inferior a doze meses de acordo com a sua execução, ou seja, atendendo à norma contábil e contrariando a norma fiscal, que determina que o resultado desses contratos devem ser reconhecidos apenas ao final da obra. Sendo que 78% dessas empresas conciliam o resultado apurado pela norma contábil com a norma fiscal utilizando-se do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).



**GRÁFICO 15**

Quando indagadas sobre qual método as empresas apuram o seu resultado (questão 5), se pelo método do ‘custo incorrido’ ou pelo método do ‘avanço físico’, 55% das empresas afirmam utilizar o método do ‘avanço físico’ contra 40% que afirmam utilizar o método do ‘custo incorrido’. Destaca-se, também, que 85% das empresas afirmam possuir orçamentos confiáveis para a aplicação da metodologia de reconhecimento das receitas e despesas, previstos nas normas contábeis (IBRACON).

Com relação à divulgação das informações dos contratos, as empresas pesquisadas costumam divulgar, em sua maioria, apenas as informações de receita reconhecida até o momento, método para a apuração da receita, os custos incorridos e os lucros reconhecidos até a data de divulgação das demonstrações contábeis, conforme evidenciado no ‘gráfico 16’. As demais informações são divulgadas apenas por uma parte menor das empresas pesquisadas.

### Divulgação de Informações

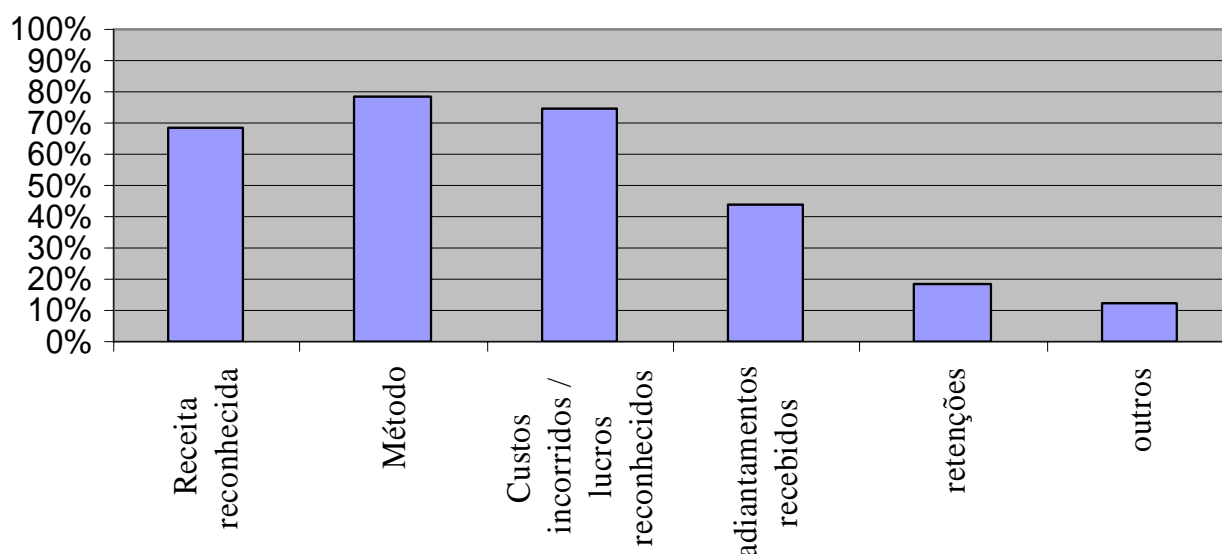


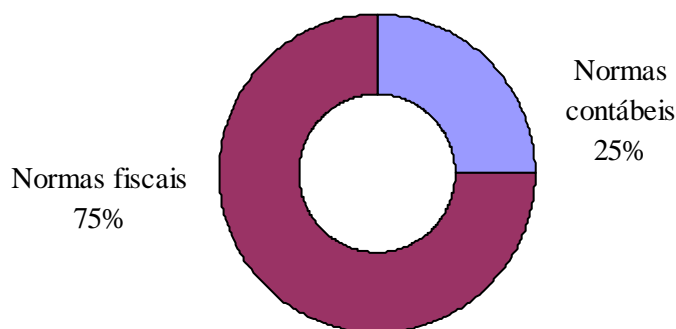
GRÁFICO 16

#### 6.5. Empreendimento Imobiliário

Para a atividade de empreendimento imobiliário, a verdade vai se revelando aos poucos. Num primeiro momento, quando indagadas sobre a forma de reconhecimento das suas receitas e despesas, na questão ‘2’ da pesquisa enviada (“A empresa adota quais normas na elaboração das suas demonstrações contábeis societárias?”), 55% das empresas do setor de ‘empreendimento imobiliário’ se apresentaram como se seguissem as normas contábeis.

Quando indagadas, na questão '3' da pesquisa, sobre como administra os conflitos entre as normas contábeis e fiscais, as empresas do setor de 'empreendimento imobiliário' já esboçavam um considerável recuo em sua afirmação, pois 50% passaram a afirmar que seguem as normas fiscais. Quando se chega à análise das respostas à questão '13' da pesquisa enviada, questão específica para a atividade de 'empreendimento imobiliário', 75% dessas empresas afirmam seguir as normas fiscais para o reconhecimento das suas receitas e despesas, conforme evidenciado no 'gráfico 17' a seguir. Sendo que apenas 15% afirmam reconhecer as receitas e despesas seguindo as normas contábeis, conciliando com as normas fiscais para fins de tributação no LALUR.

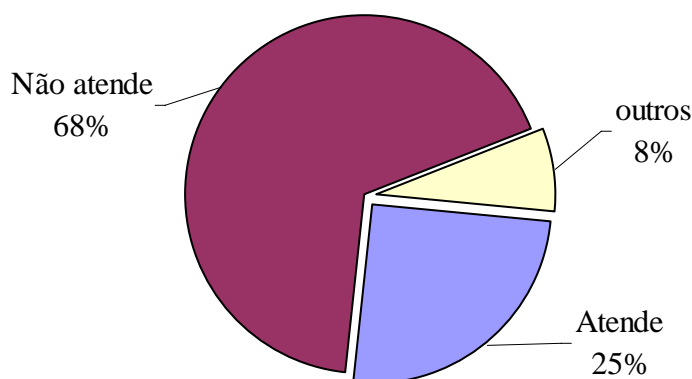
### Qual a norma adotada para o reconhecimento de receitas e despesas?



**GRÁFICO 17**

Quando indagadas sobre algumas normas contábeis específicas de reconhecimento das receitas e despesas para a atividade de 'empreendimento imobiliário', 68% não atendem aos requisitos das mesmas, conforme evidenciado no 'gráfico 18' a seguir.

### Aplicação das normas contábeis

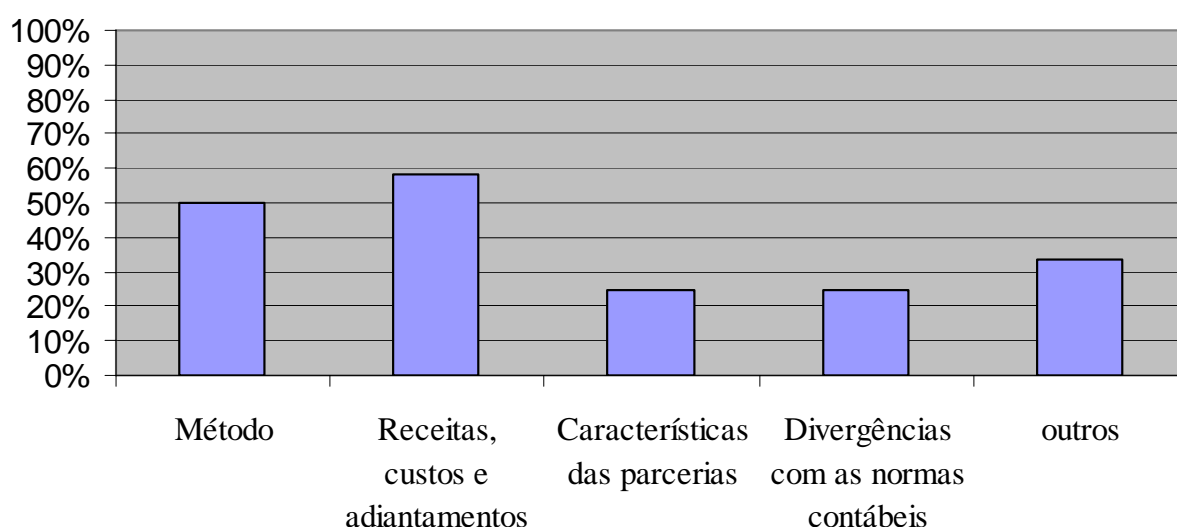


**GRÁFICO 18**

As normas contábeis, específicas para a atividade de ‘empreendimento imobiliário’, indagadas às empresas, foram apresentadas nas questões ‘15’ e ‘16’. Nessas questões foi abordado como as empresas reconhecem suas receitas e despesas em duas situações: quando a venda é efetuada após a fase de construção do empreendimento e quando a venda é efetuada durante a fase de construção do empreendimento. A maioria das empresas pesquisadas respondeu que reconheciam suas receitas de acordo com a realização financeira da venda realizada, ou seja, o procedimento estipulado pela norma fiscal.

Com relação aos aspectos de divulgação, as empresas de ‘empreendimento imobiliário’ apresentaram um baixo índice de informações divulgadas, conforme evidenciado no ‘gráfico 19’ a seguir.

### Divulgação de Informações



**GRÁFICO 19**

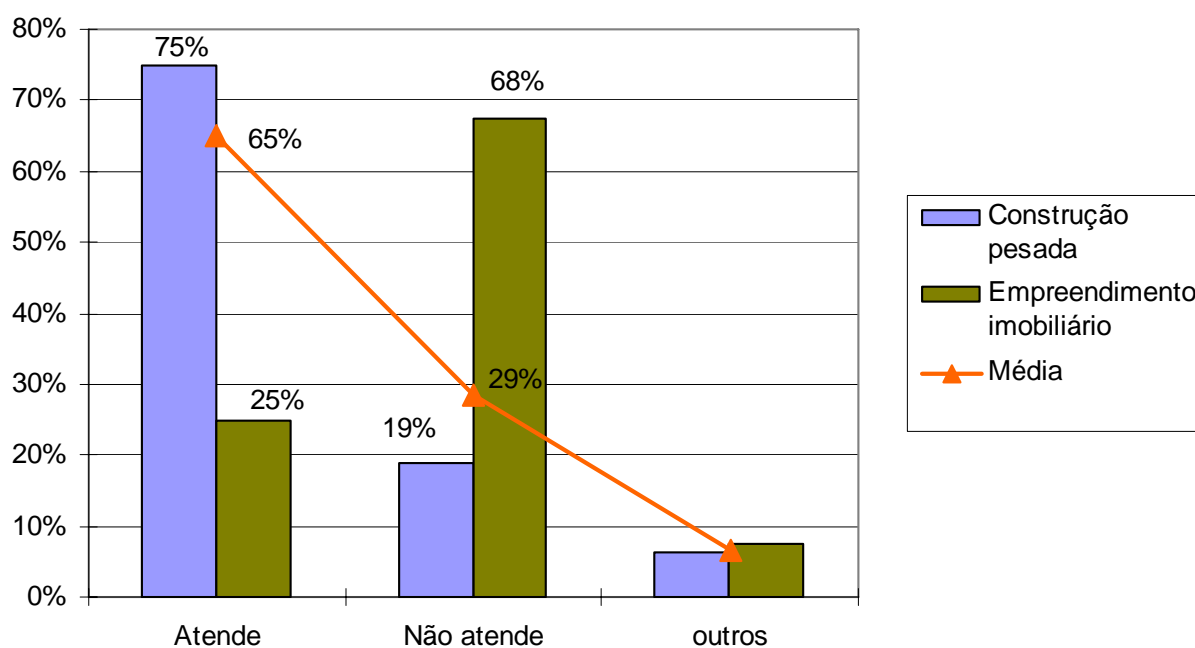
#### **6.6. Resumo geral**

Com o objetivo de consubstanciar a conclusão final foi elaborado um cruzamento de todas as respostas às perguntas mais específicas com relação aos procedimentos utilizados para reconhecimento das receitas e despesas, descritos nas questões sete, nove, dez, onze, quinze e dezesseis.



Com base na análise das respostas das questões descritas no parágrafo anterior, conclui-se que em média 65% das empresas brasileiras de construção civil, alvo desta pesquisa, atendem às normas emanadas pelos organismos de contabilidade e de auditoria (CFC e IBRACON), conforme 'gráfico 20' a seguir. Entretanto, também fica claro um nível de aderência diferenciado entre as empresas de 'construção pesada' e de 'empreendimento imobiliário', pois 75% do primeiro grupo são mais aderentes, contra 25% do segundo grupo. Essas diferenças serão justificadas com maior clareza na conclusão final deste trabalho.

### Visão consolidada do atendimento às normas contábeis



**GRÁFICO 20**

## CONCLUSÃO

Para se concluir este trabalho é importante recapitular qual o problema que se estava buscando resolver: Qual o grau de aderência apresentado pelas empresas brasileiras de construção civil às normas contábeis internacionais e brasileiras (previstas pelo IASB, CFC e IBRACON) para reconhecimento das receitas e despesas? Para tanto, foi subdividida em duas hipóteses:

Hipótese um: as empresas de construção civil não são aderentes, por completo, às normas contábeis emanadas pelo IASB, IBRACON e CFC em virtude das imposições fiscais (normas das legislações fiscais divergentes das normas contábeis).

Hipótese dois: nas atividades de “construção pesada” a aderência às normas contábeis é mais incisiva do que na atividade de “empreendimento imobiliário”, dada a razoável harmonia existente com as normas fiscais, o que não é verdadeiro no tocante à legislação fiscal para empreendimentos imobiliários.

Para ser efetuada a conclusão final é importante extrair as meras impressões e se concentrar mais nas evidências. Logo, esta conclusão será consubstanciada muito mais com base nas questões que tentavam identificar quais as normas utilizadas pelas empresas (questões 7, 9, 10, 11, 15 e 16 da pesquisa enviada) do que pelas questões em que as empresas apenas se autodeclararam utilizando ou não as normas contábeis (questões 2, 3, 4 e 13 da pesquisa enviada). Tal opção visa resguardar a conclusão final deste trabalho da auto-imagem existente nas empresas, que por vezes pode ser distorcida, como demonstrado anteriormente, no Capítulo VI (subitens 6.3, 6.4 e 6.5).

Com base na análise das respostas das questões descritas no parágrafo anterior, conclui-se que em média 65% das empresas brasileiras de construção civil, alvo desta pesquisa, atendem às normas emanadas pelos organismos de contabilidade e de auditoria (CFC e IBRACON). Assim, levando em consideração as restrições quanto ao corte desta pesquisa, comprovou-se a “hipótese um”, levantada por este trabalho: as empresas brasileiras de construção civil não são aderentes, *por completo*, às normas contábeis, emanadas pelo

IASB, IBRACON e CFC, em virtude das imposições fiscais (normas das legislações fiscais divergentes das normas contábeis).

Quando este resultado é depurado, um pouco mais se verifica que as empresas brasileiras de construção civil para a atividade de ‘construção pesada’ se aproximam mais em atender às normas contábeis em detrimento das normas fiscais, pois se encontra um resultado de 75% de aderência a essas normas contra apenas 25% para a atividade de ‘empreendimento imobiliário’. Logo, também fica comprovada a ‘hipótese dois’ desta pesquisa: nas atividades de “construção pesada” a aderência às normas contábeis é mais incisiva do que na atividade de “empreendimento imobiliário”, dada a razoável harmonia existente com as normas fiscais, o que não é verdadeiro no tocante à legislação fiscal para empreendimentos imobiliários.

Apesar de não ter sido objeto de estudo desta pesquisa, pode-se supor que um dos motivos para que as empresas de “empreendimento imobiliário” tenham uma aderência menor às normas contábeis esteja atrelado ao benefício fiscal do reconhecimento do resultado econômico apenas quando da realização financeira da venda, o que propicia o pagamento do imposto de renda à mesma razão, em que pese o Ato Declaratório Interpretativo da SRF número 18, de 28 de dezembro de 2005, desvinculando a norma fiscal da norma contábil.

Cabe mencionar que a pesquisa desenvolvida não pode ser considerada de caráter definitivo, dada a limitação no seu escopo, bem como pelo fato de a Contabilidade ser uma Ciência Social e, como tal, está sempre em evolução, refletindo os momentos atuais da sociedade. Assim, outras pesquisas de caráter mais qualitativo poderiam concluir sobre as reais razões da baixa aderência das empresas de “empreendimento imobiliário” às normas contábeis, tendo como problema, por exemplo: Quais os reais motivos que levam as empresas do nicho de “empreendimento imobiliário” a serem menos aderentes às normas contábeis? Seriam as questões de caráter fiscal ou seria o desconhecimento da melhor abordagem contábil? Ou a crença de que a SRF regulamenta os temas contábeis no país?

Por fim, cabe uma última provocação: *Será que as empresas brasileiras de construção civil ainda precisam evoluir na apuração das suas demonstrações contábeis?* Acredito que este deveria ser o objetivo de todos os profissionais de área financeira que atuam neste ramo da economia no Brasil, dada a importância do mesmo dentro da economia como um todo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Livros autorais:

CARVALHO, L. Nelson, LEMES, Sirlei, COSTA, Fábio Moraes da. *Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005*; São Paulo: Atlas, 2006.

COSTA, Magnus Amaral da, *Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária*; São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*; 2ª ed.; São Paulo: Atlas, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F.Van. *Teoria da Contabilidade*; 1ª ed.; São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA BUARQUE FERREIRA, Aurélio et al. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1975, 1ª ed.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*, 6ª ed. , São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades)*; FINECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP; 5ª ed.; São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*, 12 ed.; São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; Cecconello, Antonio Renato; Barbosa, Claudionor Francisco; Célice, Eduardo de Souza; Kounrouzan, Márcia Covaciuc; Di Giorgi, Wanny Arantes Bongiovanni. *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

PINTO, João Roberto Domingues. *Atividades Imobiliárias e Construção Civil: Manual dos Aspectos Contábeis e Tributários*. Curitiba: Informare, 1999.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*, 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Cortez Editora, 2002.

### **Dissertações e Teses:**

BARBOSA, Edna Alves. *As Informações Contábeis de Suporte ao Processo de Gestão nas Diferentes Fases do Ciclo de Vida de Empresas da Construção Civil de Goiânia-GO*. 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BARROS, Vaine de Magalhães. *Informações Contábeis como Instrumento de Gestão Empresarial: Uma investigação nas construtoras de Belo Horizonte com certificação ISO 9000*. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração e Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio de Janeiro.

BONIZIO, Roni Cleber. *Um estudo sobre os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil*. 2001. Dissertação (Mestrado em Economia, Administração e Contabilidade). Universidade de São Paulo.

CARVALHO, José Eurico Costallat M. de. *Avaliação Patrimonial e do Lucro em Empresas de Incorporação Imobiliária: Uma Abordagem de Gestão Econômica*. 2000. Dissertação (Mestrado em Economia, Administração e Contabilidade). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CÉLICE, Eduardo de Souza. *Os Efeitos do Decreto 3.000/99 e da Instrução Normativa S.R.F. 84/79 para as Empresas da Construção Civil na Geração de Informações Contábeis para a Tomada de Decisão*. 2002. Dissertação (Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado). UNIFECAP.

DINIZ FILHO, André. *Uma contribuição para os aspectos gerais da contabilidade das empresas imobiliárias e de construção civil*. 1995. Dissertação (Mestrado em Administração e Ciências Contábeis). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

LIBA, Amauri. *A Contabilidade Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas da Construção Civil em Obras por Empreitada – Um Estudo de Caso*. 2002. Dissertação (Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP), São Paulo.

MENEZES, José Elinilton Cruz de. *A Ciência Contábil e a Contabilidade das Empresas de Construção Civil em atividade na Cidade de João Pessoa – Paraíba*. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Finanças e Contabilidade). Universidade Federal da Paraíba.

SEGRETI, João Bosco, *Contribuição à Gestão Econômica das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro de Habitação através da Contabilidade Gerencial*, Tese de Doutorado (Universidade de São Paulo – USP), São Paulo, 1991.

SOARES, Rodrigo Debus. *Normas Fiscais Emanadas da Secretaria da Receita Federal e Princípios Fundamentais de Contabilidade: Uma abordagem crítica e comparativa da contabilidade na atividade de incorporação no ramo de construção civil*. Dissertação (Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria). 2002. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo; São Paulo: FEA-USP.

**Leis, Regulamentos e Resoluções:**

CFC - Conselho Federal de Contabilidade, Resolução CFC nº 963/03 – NBC T 10.5, 16 de maio de 2003. Dispõe sobre os aspectos contábeis específicos em entidades imobiliárias.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade; Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia; Brasília: CFC, 2003.

IASB – International Accounting Standards Board. *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)*, incluindo as *Normas Internacionais de Contabilidade (IASs) e Interpretações* a 31 de março de 2004; Lisboa – Portugal: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2004.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, NPC 17, revisado em 1998. Dispõe sobre apuração de resultados e tributação dos contratos de construção por empreitada.

\_\_\_\_\_; *Princípios Contábeis* - Pronunciamentos do IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores; Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC – Conselho Federal de Contabilidade; e Normas Internacionais de Contabilidade do IASB – International Standard Board; 2ª ed; São Paulo: Atlas, 1992.

Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (contempla ainda pareceres, instruções e deliberações da CVM); 25ª ed; São Paulo: Atlas, 1996.

SRF - Secretaria da Receita Federal, Instrução Normativa Nº 21 de 13 de março de 1979.

\_\_\_\_\_; Instrução Normativa Nº 23 de 25 de março de 1983.

\_\_\_\_\_; Instrução Normativa Nº 84 de 20 de dezembro de 1979.

\_\_\_\_\_; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18 de 28 de dezembro de 2005.

**Revistas, jornais e outras publicações:**

CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A., Minas Gerais: Diário Oficial de Minas Gerais (DOE-MG), 27 de abril de 2004.

DELTA, Construções S.A. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Rio de Janeiro (DOE-RJ), 23 de setembro de 2003.

ENR – ENGINEERING NEWS-RECORD. *The Construction Weekly* – 2006 Global Construction Sourcebook; New York: The McGraw-Hill Companies, volume 257 – Number 25A, december 2006.

HOCHTIEF, do Brasil S.A. São Paulo: *Diário Oficial Empresarial (DOE-SP)*, 13 de novembro de 2004.

MINHA CASA, MEU IMÓVEL, Ano I, São Paulo: Verde Brasil Editorial, março de 2007, nº 10.

O EMPREITEIRO – 500 GRANDES DA CONSTRUÇÃO, Ranking da Engenharia Brasileira; São Paulo: Lithos Editora Ltda., julho de 2006, nº 444.

*Veja*, São Paulo: Editora Abril, edição 1999, ano 40, nº 10, 14 de março de 2007.

**Sites na internet:**

ipeaweb.dll/Nserie?Tipo; Exibição de Séries; PIB - Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA); PIB Construção – Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Sistema de Contas Nacionais. [www.ipeadata.gov.br](http://www.ipeadata.gov.br)

Para 1947-1991: Sistema de Contas Nacionais Consolidadas. Para 2004 e 2005: resultados preliminares estimados a partir das Contas Nacionais Trimestrais. Para definição da variável: [Contas Nacionais - Conceitos](http://www.ibge.gov.br/doc/Contas_Nacionais-Conceitos.doc). [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)

Pesquisa Mensal de Emprego – PME, Estimativa do mês de dezembro de 2005 (em mil empregos), Região Metropolitana: Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo e Porto Alegre. ([www.ibge.gov.br/home/estatística/indicadores/trabalhorendimento/pme\\_nova/pme122006ttm01.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatística/indicadores/trabalhorendimento/pme_nova/pme122006ttm01.shtm)). [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)

Relações com Investidores; Informações aos Investidores; Documentos Entregues à CVM; 17/06/2005 – Anúncio de Início de Distribuição Pública. [www.cyrela.com.br](http://www.cyrela.com.br)



Relações com Investidores; Informações aos Investidores; Documentos Entregues à CVM; 29/08/2005 – Oferta Pública Primária e Secundária de Ações Ordinárias. [www.cyrela.com.br](http://www.cyrela.com.br)

Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986. [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

Investidores; Notícias aos Investidores; Press Releases; 15/02/2007 – Gafisa e Odebrecht estão constituindo Joint-Venture para Explorar Segmento Residencial de Baixa Renda. [www.gafisa.com.br](http://www.gafisa.com.br)

## Apêndice I

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**

Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Curso de Mestrado em Ciências Contábeis

Área de Concentração: Contabilidade

Orientador: Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus

Mestrando: Heider Josué de Aquino Nascimento

Tema: RECONHECIMENTO DE RECEITA E DESPESA EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO BRASIL: UM ESTUDO DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS CONTÁBEIS

### Questionário de Dissertação

#### Objetivos da pesquisa e compromissos:

Esta pesquisa pretende efetuar um levantamento da situação atual das práticas contábeis adotadas pelas principais empresas de construção civil brasileiras. O ponto de partida da mesma deu-se em função da grande variedade de normas existentes no Brasil com relação aos critérios a serem observados na contabilidade das empresas de construção civil.

O critério de seleção das empresas pesquisadas foi pautado pelo ranking das **500 Grandes da Construção – Ranking da Engenharia Brasileira**, publicado anualmente pela revista “O Empreiteiro”, edição de 2006.

Inicialmente, os dados recolhidos por esta pesquisa farão parte de tabelamentos por atividade, porte de faturamento da empresa, região etc. **Não será citado** no trabalho final da dissertação o nome de nenhuma das empresas pesquisadas. Caso haja alguma necessidade em fazê-lo, será promovido previamente um novo contato, que possivelmente pode resultar em um processo de entrevista.

Com o objetivo de cumprir um cronograma perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, solicito o obséquio das respostas serem enviadas **até 16 de abril de 2007**. Caso seja possível também, agradeceria se fosse enviada a última demonstração financeira.

#### Identificação da empresa:

Razão social:			
Ano de fundação:			
Receita anual dos últimos três anos (dados disponíveis – em R\$ mil):			
2006:	2005:	2004:	2003:
Possui demonstrações contábeis auditadas?		Sim ( )	Não ( )
Qual empresa de auditoria?			
Atua em outros países, além do Brasil?		Sim ( )	Não ( )
Quais?			

**Identificação do profissional responsável pelo preenchimento:**

Nome:
Cargo:
e-mail:
Telefone para contato:

**Instruções:**

- a) Salvo disposição em contrário, escolher sempre apenas umas das opções de respostas dentro das questões a seguir abordadas.
- b) Para as empresas auto-identificadas segundo a questão nº 1, **apenas** exercendo a atividade de “empreendimento imobiliário”, favor não preencher as questões 4 a 12.
- c) Para as empresas auto-identificadas segundo a questão nº 1, **apenas** exercendo a atividade de “construção pesada”, favor não preencher as questões 13 a 20.
- d) Para as empresas que exercem ambas as atividades (“empreendimento imobiliário” e “construção pesada”), favor preencher o formulário completo.

**Legenda:**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
 IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores  
 SRF – Secretaria da Receita Federal  
 NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade  
 IN – Instrução Normativa  
 NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica

**Questões:**

1) Qual tipo de atividade de construção é desenvolvido pela empresa?

- (        ) Construção Pesada – *entende-se por este termo as empresas que atuam apenas como prestadoras de serviços para terceiros na construção de projetos de engenharia, dentro de qualquer modalidade jurídica.*
- (        ) Empreendimentos imobiliários – *entende-se por este termo as empresas que atuam semelhantemente a uma indústria tradicional, desenvolvendo um projeto, no caso imobiliário, construindo-os e vendendo-os para terceiros por sua conta e risco.*
- (        ) Ambas as atividades descritas nos tópicos anteriores.

2) A empresa adota quais normas na elaboração das suas demonstrações contábeis societárias?

- Normas emanadas pelo IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores
- Normas emanadas pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- Normas emanadas pelo IBRACON e pelo CFC
- Normas emanadas pela SRF – Secretaria da Receita Federal
  
- Normas emanadas pelo IBRACON e CFC e conciliadas em livros auxiliares para fins de atendimento a SRF
- Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

3) Como a empresa administra possíveis conflitos entre as normas emanadas pela SRF e as normas emanadas pelo IBRACON e CFC?

- A empresa não reconhece que existam divergências entre essas normas.
- Segue a orientação dos organismos que regulamentam a contabilidade e a auditoria no país (CFC e IBRACON, respectivamente) e conciliam as divergências para fins de tributação (normas das SRF) no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).
- Seguem as orientações das normas fiscais emanadas pela SRF.

4) A empresa adota quais normas para o reconhecimento das receitas e despesas nas atividades de “construção pesada”?

- Normas emanadas pelo IBRACON (NPC 17)
- Normas emanadas pela SRF (IN 21/79)
- Normas emanadas pelo IBRACON (NPC 17), conciliadas no LALUR para as normas da SRF (IN 21/79), para fins de tributação do imposto de renda e contribuição social.
- Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

5) A empresa, para a atividade de “construção pesada”, apura o seu resultado do período utilizando-se de qual método?

- Método de Custos Incorridos, no qual a receita reconhecida advém da proporção entre os custos contratuais incorridos com o serviço até então executado e o total dos custos contratuais estimados.
- Método do Avanço Físico, no qual a receita e a despesa reconhecida refletem a execução de uma proporção física da obra executada.
- Receita limitada aos custos reembolsáveis, quando não existe um orçamento total da obra confiável.
- Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

6) A empresa, para a atividade de “construção pesada”, entende que existem orçamentos confiáveis para a aplicação da metodologia do ‘custo incorrido’ ou do ‘avanço físico’ para fins de apuração do resultado de cada período?

(        ) Sim

(        ) Não

7) Para os contratos de “construção pesada”, com prazo de execução inferior a doze meses, a empresa reconhece a receita e a despesa apenas no final da obra (IN 21/79)?

(        ) Sim

(        ) Não

8) Caso a resposta à pergunta anterior tenha sido negativa, a empresa efetua conciliação no LALUR para fins de tributação do imposto de renda e contribuição social? (*Caso a resposta à pergunta anterior tenha sido positiva, favor pular para a questão 9*)

(        ) Sim

(        ) Não

9) Para a atividade de “construção pesada”, a empresa costuma tratar conjuntamente aqueles contratos que abrangem a construção de diversos ativos?

(        ) Sim, quando as propostas são elaboradas e são negociadas no conjunto dos ativos, sem a possibilidade de não aceitação pelas partes de determinados ativos a serem construídos; e quando não é possível segregar custos e receitas de cada ativo.

(        ) Não, quando existem propostas separadas para cada ativo; ocorrem negociações em separado para cada ativo, com a opção para as partes aceitar ou rejeitar parte do contrato; e os custos e as receitas de cada ativo possam ser identificados.

(        ) Não atenta para essas especificidades.

(        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_

10) Para a atividade de “construção pesada”, a empresa costuma agrupar contratos distintos para fins de apuração da receita e despesa?

(        ) Sim, quando a contratação ocorre com um único ou com diversos clientes; são negociados como um pacote único; sejam intimamente inter-relacionados; tenham uma margem de lucro global; e sua execução seja simultânea ou contínua.

(        ) Não, quando a contratação ocorre de forma individual; não estejam inter-relacionados; e sua execução não se dá de forma simultânea ou contínua.

(        ) Não atenta para essas especificidades.

(        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_

11) A empresa, para o orçamento da atividade “construção pesada”, reconhece como receita orçada reivindicações elaboradas contra o cliente, antes da aprovação em aditivo contratual?

- (        ) Sim  
(        ) Não

12) Quais destas informações a empresa, para a atividade “construção pesada”, costuma divulgar? (*pode ser marcada mais de uma opção*)

- (        ) o montante da receita reconhecida no período do contrato.  
(        ) o método usado para determinar a receita reconhecida do contrato no período.  
(        ) a importância total de custos incorridos e lucros reconhecidos até a data.  
(        ) o montante dos adiantamentos recebidos.  
(        ) o montante das retenções.  
(        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

13) A empresa adota quais normas para o reconhecimento das receitas e despesas na atividade de “empreendimentos imobiliários”?

- (        ) Normas emanadas pelo CFC (NBC T 10, aprovada pela Resolução CFC nº 963/03).  
(        ) Normas emanadas pela SRF (IN 84/79 e IN 23/83)  
(        ) Normas emanadas pelo CFC (NBC T 10), conciliadas no LALUR para as normas da SRF (IN 84/79 e IN 23/83), para fins de tributação do imposto de renda e contribuição social.  
(        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

14) A empresa, para a atividade de “empreendimentos imobiliários”, utiliza-se da prerrogativa do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18 de 2005 para fins da adoção das normas emanadas pelo CFC para esta atividade?

- (        ) Sim  
(        ) Não  
(        ) Desconhece a existência deste Ato Declaratório.

15) Em se tratando de venda efetuada após a fase de construção, a empresa, para a atividade “empreendimento imobiliário”, reconhece a receita e despesa na incorporação e loteamento de terrenos quando:

- (        ) da assinatura do título translativo (instrumento público ou particular), independentemente do recebimento do valor contratado.  
(        ) da eliminação de fator condicionante, a exemplo de cláusula suspensiva do título translativo, condicionando a efetivação da venda a algum fator externo relevante.  
(        ) na medida em que o contrato é realizado financeiramente.  
(        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

16) Em se tratando de venda efetuada durante a fase de construção, a empresa, para a atividade “empreendimento imobiliário”, reconhece a receita e despesa na incorporação e loteamento de terrenos da seguinte forma:

- (        ) a receita é reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para o fornecimento de bens e serviços (“construção pesada”); e os custos compreendem todos os gastos incorridos até aquele momento da construção. Ambos proporcionais às unidades vendidas até aquele momento.
- (        ) a receita é reconhecida na medida em que o contrato é realizado financeiramente. Realiza-se a receita em regime de caixa e os custos levando-se em consideração uma proporção do custo orçado total de forma a manter a margem de lucro total do empreendimento.
- (        ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

17) A empresa, para a atividade de “empreendimento imobiliário”, entende que existem orçamentos confiáveis para a aplicação da metodologia disciplinada pelo CFC?

- (        ) Sim
- (        ) Não

18) A empresa, para o orçamento que será utilizado para o cálculo da receita reconhecida do período para atividade “empreendimentos imobiliários” (normas do CFC - NBC T 10 - Resolução CFC nº 963/03), reconhece como receita orçada:

- (        ) o valor total estimado do empreendimento.
- (        ) o valor total contratado (efetivamente vendido) até aquela data.
- (        ) outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

19) Os custos incorridos na atividade de “empreendimento imobiliário” de unidades ainda não comercializadas são registrados como:

- (        ) estoques.
- (        ) obrigações a construir.
- (        ) outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

20) Quais destas informações a empresa, para a atividade de “empreendimento imobiliário”, costuma divulgar? (*pode ser marcada mais de uma opção*)

- (        ) Metodologia adotada para o reconhecimento das receitas e custos dos contratos dos empreendimentos imobiliários em construção.
- (        ) Valores dos custos e receitas orçados e realizados e dos adiantamentos dos empreendimentos imobiliários em execução.
- (        ) Características relevantes das parcerias dos empreendimentos imobiliários em execução.
- (        ) Eventuais divergências com a norma do CFC, de critérios contábeis decorrentes de disposições legais ou regulamentares, com a respectiva quantificação dos efeitos no ativo, passivo, patrimônio líquido e resultados.

( ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

21) Na percepção da empresa, a maioria das empresas brasileiras:

- ( ) adotam as normas contábeis emanadas pelo IBRACON e CFC, para fins de reconhecimento das receitas e despesas para as atividades de “construção pesada” e de “empreendimento imobiliário”, respectivamente.
- ( ) adotam os procedimentos fiscais emanados da SRF (IN 21/79), para fins de reconhecimento das receitas e despesas para a atividade “construção pesada”.
- ( ) adotam os procedimentos fiscais emanados da SRF (IN 84/79 e IN 23/83), para fins de reconhecimento das receitas e despesas para a atividade “empreendimento imobiliário”.
- ( ) adotam os procedimentos fiscais emanados da SRF (IN 21/79 e IN 84/79 e IN 23/83, respectivamente) para fins de reconhecimento das receitas e despesas para as atividades de “construção pesada” e “empreendimento imobiliário”.
- ( ) adotam as normas contábeis emanadas pelo IBRACON e CFC, para fins de reconhecimento das receitas e despesas para as atividades de “construção pesada” e de “empreendimento imobiliário”, respectivamente, buscando sempre uma conciliação com os procedimentos fiscais através da utilização do LALUR.
- ( ) Não imagina.
- ( ) Outros. Especificar: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



## Apêndice II – Resumo das Respostas Recebidas

As empresas possuem demonstrações contábeis auditadas?  
nas tabelas a seguir corrigir: FREQUÊNCIA

	Frequencia	Percentual
sim	37	69,81
não	16	30,19
<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>100,00</b>

A empresa atua em outros países?

	Frequencia	Percentual
sim	5	9,43
não	48	90,57
<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>100,00</b>

1) Qual tipo de atividade de construção é desenvolvido pela empresa?

	Frequencia	Percentual
Construção Pesada	32	60,38
Emp. Imobiliário	12	22,64
Ambos	8	15,09
Sem dados	1	1,89
<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>100,00</b>

2) A empresa adota quais normas na elaboração das suas demonstrações contábeis societárias?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
IBRACON		1			1
CFC	6	2	1		9
IBRACON e CFC	2		1	1	4
SRF	3	3	3		9
IBRACON e CFC, livros aux SRF	14	3	3		20
Outros	7				7
Sem dados		3			3
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

3) Como a empresa administra possíveis conflitos entre as normas emanadas pela SRF e as normas emanadas pelo IBRACON e CFC?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
Não reconhece que existe divergências		2			2
CFC e IBRACON e concilia divergências com LALUR	26	1	5		32
Orientações das normas fiscais	5	5	3		13
Sem dados	1	4		1	6
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

4) A empresa adota quais normas para o reconhecimento das receitas e despesas nas atividades de “construção pesada”?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
Normas IBRACON	2	1			3
Normas SRF	11		5		16
Normas IBRACON concilidas no LALUR para normas da SRF	16		1		17
Outros	2		2		4
Sem dados	1	11		1	13
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

5) A empresa, para a atividade de “construção pesada”, apura o seu resultado do período utilizando-se de qual método?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
Método Custos Incorridos	11		5		16
Método do Avanço Físico	19		3		22
Outros	2				2
Sem dados		12		1	13
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

6) A empresa, para a atividade de “construção pesada”, entende que existem orçamentos confiáveis para a aplicação da metodologia do ‘custo incorrido’ ou do ‘avanço físico’ para fins de apuração do resultado de cada período?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	28			6	34
não	3			1	4
Sem dados	1	12	1	1	15
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

7) Para os contratos de “construção pesada”, com prazo de execução inferior a doze meses, a empresa reconhece a receita e a despesa apenas no final da obra (IN 21/79)?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	9			3	12
não	23			4	27
Sem dados		12	1	1	14
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

8) Caso a resposta à pergunta anterior tenha sido negativa, a empresa efetua conciliação no LALUR para fins de tributação do imposto de renda e contribuição social? (Caso a resposta à pergunta anterior tenha sido positiva, favor pular para a questão 9.)

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	19			2	21
não	2			2	4
Sem dados	11	12	4	1	28
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

9) Para a atividade de “construção pesada”, a empresa costuma tratar conjuntamente aqueles contratos que abrangem a construção de diversos ativos?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	7		4		<b>11</b>
não	17		2		<b>19</b>
Não atenta para estas especificidades	6				<b>6</b>
Sem dados	2	12	2	1	<b>17</b>
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

10) Para a atividade de “construção pesada”, a empresa costuma agrupar contratos distintos para fins de apuração da receita e despesa?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	4		3		<b>7</b>
não	21		3		<b>24</b>
Não atenta para estas especificidades	4		1		<b>5</b>
outros	3				<b>3</b>
Sem dados		12	1	1	<b>14</b>
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

11) A empresa, para o orçamento da atividade “construção pesada”, reconhece como receita orçada reivindicações elaboradas contra o cliente, antes da aprovação em aditivo contratual?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim	5		2		<b>7</b>
não	27		5		<b>32</b>
Sem dados		12	1	1	<b>14</b>
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

12) Quais destas informações a empresa, para a atividade “construção pesada”, costuma divulgar? (*pode ser marcada mais de uma opção*)

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
(a)	3			1	4
(b)	3			1	4
(c) e (d)	1				1
(c), (d) e (e)				1	1
(d)	1				1
©	5				5
(a) e (b)	4				4
(a), (b) e ©	2				2
(a), (b), (c) e (d)	5			2	7
(a), (b), (c), (d) e (e)	4			1	5
(b) e ©	3				3
Sem dados	1	12	2	1	16
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

13) A empresa adota quais normas para o reconhecimento das receitas e despesas na atividade de “empreendimentos imobiliários”?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
CFC		1	1		2
SRF		10	5	1	16
CFC conciliadas no LALUR para as normas da SRF		1	2		3
Sem dados	32				32
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

14) A empresa, para a atividade de “empreendimentos imobiliários”, utiliza-se da prerrogativa do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18 de 2005, para fins da adoção das normas emanadas pelo CFC para esta atividade?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim		2	2	1	5
não		3	5		8
Sem dados	32				32
Desconhece a existência		7	1		8
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

15) Em se tratando de venda efetuada após a fase de construção, a empresa, para a atividade “empreendimento imobiliário”, reconhece a receita e despesa na incorporação e loteamento de terrenos quando:

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
eliminação de fator condicionante		2	4		6
contrato realizado financeiramente		9	4	1	14
Sem dados	32	1			33
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

16) Em se tratando de venda efetuada durante a fase de construção, a empresa, para a atividade “empreendimento imobiliário”, reconhece a receita e despesa na incorporação e no loteamento de terrenos da seguinte forma: VERIFICA TABELA:

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
receita reco. pela produção e custos com gast incorridos		1	3		4
rec. reco. conf. realizado financ e custos atrav. custo orça		10	4		14
Outros		1	1	1	3
Sem dados	32				32
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

17) A empresa, para a atividade de “empreendimento imobiliário”, entende que existem orçamentos confiáveis para a aplicação da metodologia disciplinada pelo CFC?

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
sim		10	4		14
não		1	4	1	6
Sem dados	32	1			33
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

18) A empresa, para o orçamento que será utilizado para o cálculo da receita reconhecida do período para atividade “empreendimentos imobiliários” (normas do CFC - NBC T 10 - Resolução CFC nº 963/03), reconhece como receita orçada:

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
Valor estimado do empreendimento		8	1		9
Valor total contratado			7	1	8
Outros		3			3
Sem dados	32	1			33
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

19) Os custos incorridos na atividade de “empreendimento imobiliário” de unidades ainda não comercializadas são registrados como:

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
Estoques		11	7	1	19
Outros		1	1		2
Sem dados	32				32
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

20) Quais destas informações a empresa, para a atividade de “empreendimento imobiliário”, costuma divulgar? (*pode ser marcada mais de uma opção*)

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
(a)		5	1	1	7
(b)		3	3		6
(d)			1		1
(b) e ©		3	1		4
(c) e (d)		1			1
(e)			2		2
Sem dados	32				32
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

21) Na percepção da empresa, a maioria das empresas brasileiras: CORRIGIR ADOTAM PROCEDIMENTOS DA SFR...

	Construção Pesada	Emp. Imobiliário	Ambos	Sem dados	Total
adotam normas contábeis do IBRACON e CFC	7	1			<b>8</b>
adotam procedimento da SRF na atividade "construção pesada"	8	1			<b>9</b>
adotam procedimentos da SRF na atividade de "empreendim. imobiliário"	1	5	2	1	<b>9</b>
adotam procedimentos da SRF para ambas atividades	1	2	4		<b>7</b>
adotam normas do IBRACON e CFC conciliando com LALUR	14	3	2		<b>19</b>
Sem dados	1				<b>1</b>
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>53</b>



# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)