

Apuração do resultado contábil e fiscal da atividade de incorporação imobiliária: um estudo de caso

Bruno Lorenski (UNOESC) - brunolorenski_14@hotmail.com

Pedro ALEXANDRE FURLAN (UNOESC) - alexandrefurlan81@hotmail.com

Valmir Roque Sott (UNOESC) - valmirsott@gmail.com

Ieda Margarete Oro (FURB) - ieda.oro@unoesc.edu.br

Mara Jaqueline Santore utzig (UNOESC) - gerencia@grupopertile.com.br

Resumo:

A adequação às normas internacionais de contabilidade na atividade de construção civil é um fator que preocupa os empresários e contadores, pela divergência entre as apurações fiscais e societárias. O estudo objetiva verificar as divergências na apuração do resultado contábil/societário e fiscal vigente de um empreendimento realizado por uma empresa do ramo de incorporação imobiliária do Oeste de Santa Catarina. O trabalho caracterizou-se como uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso, com abordagem quantitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de análise documental. Este estudo contribui para entendimento de como são realizadas as apurações de resultados exigidas pela normativa contábil/societária e fiscal em relação à atividade de incorporação imobiliária. Os resultados indicam divergências significativas entre os valores apurados em relação às receitas e aos custos no mesmo período na apuração contábil e fiscal.

Palavras-chave: *Resultado Contábil e Fiscal. Incorporação Imobiliária. Estudo de Caso*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Apuração do resultado contábil e fiscal da atividade de incorporação imobiliária: um estudo de caso

Resumo

A adequação às normas internacionais de contabilidade na atividade de construção civil é um fator que preocupa os empresários e contadores, pela divergência entre as apurações fiscais e societárias. O estudo objetiva verificar as divergências na apuração do resultado contábil/societário e fiscal vigente de um empreendimento realizado por uma empresa do ramo de incorporação imobiliária do Oeste de Santa Catarina. O trabalho caracterizou-se como uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso, com abordagem quantitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de análise documental. Este estudo contribui para entendimento de como são realizadas as apurações de resultados exigidas pela normativa contábil/societária e fiscal em relação à atividade de incorporação imobiliária. Os resultados indicam divergências significativas entre os valores apurados em relação às receitas e aos custos no mesmo período na apuração contábil e fiscal.

Palavras-chave: Resultado Contábil e Fiscal. Incorporação Imobiliária. Estudo de Caso.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

Após o advento da Lei 11.638/07, a partir de 2010, as empresas devem adotar as normas internacionais na contabilidade. A contabilidade brasileira aproximou-se muito mais da contabilidade gerencial do que para atendimento ao fisco como era realizada anteriormente. Segundo Gonçalves et al. (2012, p.18) “o processo de convergência trouxe impacto positivo estatisticamente significativo à relevância das informações contábeis no Brasil, ou seja, as informações contábeis em IFRS são mais relevantes que as informações com os padrões brasileiros”.

Nesse contexto, encontram-se as empresas do ramo de incorporação imobiliária, atividade atrelada à construção civil em que o principal objetivo é a comercialização de unidades imobiliárias. De acordo com a Lei 4.591/1964 no artigo 28, define incorporação imobiliária, como sendo “a atividade exercida com o intuito de promover e realizar construção, para a alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações”.

As empresas do ramo de incorporação imobiliária, antes da harmonização das normas, tinham a contabilidade elaborada com o foco nas prerrogativas fiscais, que diferem em muitos aspectos com os princípios contábeis e normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Nesse contexto, várias dúvidas surgiram em torno de quais práticas contábeis devam ser adotadas para conseguir atender as novas regras contábeis sem prejudicar a apuração fiscal.

Em função dos conflitos causados pela divergência entre as normas contábeis e fiscais, um dos pontos mais relevantes é a conjuntura de reconhecimento de receitas e custos, fato que influencia diretamente na apuração do resultado. De acordo com Calazans e Souza (2012) as demonstrações contábeis das empresas de construção civil, passaram a poder empregar novos critérios de reconhecimento de receitas e despesas. Essas modificações trouxeram reflexos nas demonstrações contábeis tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo.

Nas empresas de atividade de incorporação imobiliária, percebe-se, ao término de um exercício, a complexidade de mensuração e distribuição das receitas e despesas no resultado.

De acordo com Ferreira e Theóphilo (2007, p. 50) “Nas entidades de Construção Civil, identifica-se, no momento da elaboração das demonstrações contábeis, no encerrar de um exercício, a dificuldade na atribuição das devidas proporções de receitas e despesas, uma vez que as receitas auferidas referem-se geralmente a um produto em fase de elaboração”. Um exemplo clássico é a comercialização de apartamentos vendidos na planta, onde o período de tempo do momento da venda até a conclusão da obra, entrega das chaves e quitação das parcelas pode durar anos, assim ultrapassando o período de um exercício social.

Dado à relevância da utilização destes fatores nesta atividade e atualidade do tema, questiona-se: Quais as principais divergências encontradas nas formas de apuração do resultado estabelecido pelas normas contábeis e fiscais nas empresas que exercem atividade de incorporação imobiliária? Assim, este estudo tem como objetivo verificar as divergências na apuração do resultado contábil/societário e fiscal vigente de um empreendimento realizado por uma empresa do ramo de incorporação imobiliária do Oeste de Santa Catarina.

Justifica-se a relevância deste estudo por abordar os critérios de apuração de resultados do setor imobiliário que possui expressiva representatividade na economia brasileira, com grande contribuição para a formação do PIB nacional. Justifica-se também a realização deste estudo por contribuir com a teoria já existente servindo como fonte de pesquisa para estudantes, entidades que tenham interesse no tema, e que poderão assim entender um pouco mais sobre os aspectos que envolvem a apuração de resultados na atividade de incorporação imobiliária.

2 Revisão teórica

2.1 Formação dos custos das unidades imobiliárias

Devido à grande complexidade que gira em torno do setor imobiliário, pode-se afirmar que nenhum negócio é igual ao outro o que torna cada unidade construída ou incorporada com suas particularidades específicas, exigindo do contador uma atenção especial a cada novo negócio. Deste modo, esses itens tendem a ser analisados em cada obra e registrados corretamente para fornecer a real situação do empreendimento, tanto no aspecto fiscal quanto no aspecto contábil. A normativa contábil através do OCPC 01 (R1) Entidades de Incorporação Imobiliária (2010), aprovada pela Resolução CFC 1.273/10, expõem em seu item 2 quais são os custos componentes da formação do custo do imóvel, objeto de incorporação imobiliária:

preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização; custo dos projetos; custos diretamente relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno, canteiro de obras e gastos de benfeitorias nas áreas comuns; impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário, incorridos durante a fase de construção; encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário.

A formação dos custos do objeto da incorporação imobiliária, que será reconhecida no resultado do exercício na apuração do resultado contábil, é exclusivamente os custos incorridos e aplicados efetivamente na construção do imóvel. Santos (2012) expõe que o custo do imóvel para fins contábeis é aquele efetivamente aplicado na construção, os adiantamentos para aquisição de bens e serviços devem ser controlados, separadamente, em rubrica específica de adiantamento a fornecedores (grupo de estoques de imóveis a comercializar) e considerados custo incorrido à medida que os bens e/ou serviços a que se referem forem obtidos e efetivamente aplicados na construção.

Quanto aos aspectos fiscais, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 estabelece em seu artigo nº 410 como o contribuinte praticante da atividade de incorporação imobiliária

deverá proceder para o reconhecimento e formação dos custos das unidades imobiliárias vendidas:

I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá: o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;

II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

A legislação fiscal concede às entidades de incorporação imobiliária, para formação do custo do imóvel vendido, alguns benefícios em relação às demais atividades, como no caso da venda de um imóvel não concluído a adoção do custo orçado para a apuração do lucro bruto. A seguir veremos quais as modalidades de custo que podem formar o custo do imóvel vendido para apuração do resultado fiscal.

2.2 Apuração de resultado das unidades imobiliárias

Segundo Ribeiro (2010, p. 171) “Apurar o Resultado do Exercício consiste em verificar, por meio das Contas de Resultados (Despesas e Receitas), se a movimentação do Patrimônio da empresa apresentou lucro ou prejuízo durante o exercício social”. No processo de apuração de resultados, um ponto muito pertinente, é o reconhecimento do lucro bruto. De acordo com Santos e Schmidt (2002) o lucro bruto consiste na diferença entre a receita líquida de vendas e o custo das mercadorias vendidas, representando o lucro obtido pela entidade, computados os impostos diretos e os gastos com a compra ou produção do produto; sendo assim o lucro bruto é o saldo que remanesce para cobertura das despesas operacionais e não operacionais da entidade.

2.2.1 Aspectos Contábeis

A apuração de resultado no âmbito contábil para as entidades de incorporação imobiliária, na qual se enquadra como venda de bens, deve se dar basicamente como todas as demais entidades, utilizando o princípio básico da confrontação das receitas com as despesas. Segundo Santos (2012, p.84) “A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente. Esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência)”.

Observando os aspectos contábeis para reconhecimento da receita, e o reconhecimento dos custos do objeto de incorporação imobiliária, a entidade deve reconhecer seu lucro bruto, confrontando a receita pelo percentual de execução da obra com o custo total incorrido até o momento da apuração.

2.2.2 Aspectos Fiscais

Para a apuração do resultado fiscal das entidades de incorporação imobiliária, e o respectivo reconhecimento do lucro bruto deve-se observar a modalidade de venda na qual o contrato está inserido. A seguir será abordado as modalidades de contrato de venda de unidade imobiliária, e sua respectiva forma de reconhecimento do lucro bruto.

a) Venda à vista de unidade imobiliária concluída

Quando a entidade que realiza a prática da atividade de incorporação, realizar a venda de uma unidade imobiliária concluída, na qual sua forma de pagamento for à vista, está terá seu lucro apurado e reconhecido no exercício social em que se der a transação. A IN-SRF nº 84, de 20 de Dezembro de 1979, estabelece em seu item 11 que “Na venda a vista de unidade

concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a venda”. Nos casos em que ocorre a venda de unidades com recebimento a vista, é observada que a apuração do resultado, e consequentemente o reconhecimento da receita, utiliza a sistemática do regime de competência.

b) Venda a prazo de unidade imobiliária concluída

O RIR/99, descreve em seu artigo nº 413 como deve ser procedido o reconhecimento do lucro bruto no caso de venda a prazo de unidade imobiliária:

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29): [...]

Na ocasião da venda a prazo de unidade imobiliária concluída, na qual o recebimento das parcelas decorrentes do contrato ultrapasse o período-base da venda, esta deverá ter o reconhecimento de seu lucro bruto à medida do recebimento das parcelas, ou seja, será efetuado o reconhecimento das receitas e seus custos, proporcionais ao montante recebido em relação valor total da venda.

c) Venda à vista de unidade não concluída

O resultado com a operação de venda a vista de unidade imobiliária não concluída, será reconhecido no próprio período em que se proceder a venda. O RIR/99 descreve em seu artigo nº 412, a possibilidade da adoção do custo orçado nesses casos:

Art. 412. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28). § 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 28, § 1º).

Caso a entidade não opte pela adoção do custo orçado no reconhecimento do lucro bruto, para fins fiscais, a apuração do resultado se dará com a confrontação da receita total da venda e o custo pago, incorrido e contratado até a data de realização da venda. Nesse caso Iudícibus et al. (2010, p. 392) ressalta em relação ao custo incorrido “a parte apurada em períodos-base subsequentes será computada no resultado de cada período (como custo de período anterior) e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas em cada exercício (o que contraria completamente os princípios de contabilidade)”.

Observa-se nessa modalidade de apuração do lucro bruto, que alguns princípios contábeis como o de competência e confrontação da receita com a despesa são contrariados o que tornaria para fins contábeis uma prática inexata.

d) Venda a prazo de unidade não concluída

Na venda a prazo de unidade não concluída, deverá ser observado a forma de recebimento, sendo que se caso o montante total dos recebimentos ocorrerem dentro do período-base o lucro bruto será reconhecido na data da venda.

Caso os recebimentos ultrapassem o período-base o lucro bruto poderá ser reconhecido proporcional ao recebimento das parcelas em relação ao montante total contratado. De acordo com Costa (2000, p.52) “Na venda de imóveis em construção, a prazo ou a prestações, [...] o

lucro bruto sobre as unidades vendidas, só é reconhecido à medida dos recebimentos das parcelas relativas às prestações contratadas, segundo o critério fiscal”.

Ainda nesse contexto, será opcional ao contribuinte a inclusão do custo orçado no montante do custo a ser reconhecido para fins de apuração do lucro bruto, tanto nos casos em que os recebimentos são dentro ou ultrapassam o período base.

3 Métodos e procedimentos da pesquisa

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória. Beuren (2003) menciona que a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente acontece quando há pouco conhecimento sobre a matéria a ser abordada. Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas.

O estudo de caso foi realizado na empresa Delta K S/A, que atua exclusivamente no ramo de incorporações imobiliárias, estabelecida no Oeste de Santa Catarina, para tanto foram analisados as demonstrações contábeis referentes ao ano de 2012, do empreendimento Edifício Gama. Os dados da pesquisa o de caso foram fornecidos com informações detalhadas pertinentes à realização desse estudo, tais como: demonstrações de resultados, planilhas de rateio de custos, contratos de venda, orçamentos de obras e balanço patrimonial referente o exercício de 2012 e a coleta ocorreu no período de fevereiro a maio de 2013.

Com os dados levantados e ordenados realizou-se uma análise minuciosa visando à busca da resolução do problema de pesquisa, e conseqüentemente o alcance do objetivo estabelecido.

4 Descrição e análise dos dados

4.1 Ambiente de estudo

O empreendimento selecionado para a elaboração do presente estudo possui a denominação de Edifício Gama, possuindo uma área de construção de 2.232,07 m² distribuída em 26 unidades imobiliárias, sendo que o empreendimento é composto por 9 pavimentos. O início da construção foi em outubro de 2009, sendo o término da construção previsto para Junho de 2013. O espaço físico está dividido da seguinte forma: 13 Garagens, 11 Apartamentos residenciais e 2 Salas Comerciais num total de 26 unidades imobiliárias, distribuídas em 9 pavimentos, com uma área total de 2.232,07 m².

Os contratos de venda realizados pela empresa em relação ao empreendimento denominado Edifício Gama, totalizando um número de 11 contratos com uma área total negociada do empreendimento de 1.881,99 m², permanecendo ainda em estoque para comercialização 350,08 m². O valor apurado de contratos vendidos até 31 de dezembro de 2012 perfazem o montante de R\$ 3.128.361,09, dividido em onze contratos que oscilam entre R\$ 85.428,00 e R\$ 523.785,00. Todos os contratos de venda de unidades imobiliárias foram realizados com forma de recebimento a prazo, tendo como cláusula de reajuste para o saldo devedor a variação do CUB/SC.

4.2 Apuração do resultado fiscal

A apuração do resultado fiscal do empreendimento estudado, tendo todas as prerrogativas fiscais observadas na fundamentação teórica, como base para elaboração e apuração de todos os quesitos pertinentes para a apuração do resultado fiscal do empreendimento.

4.2.1 Apuração das receitas

Para o reconhecimento de receitas no resultado na apuração fiscal, o montante de receita a ser reconhecida no resultado deve ser a quantia efetivamente recebida referente à venda de unidades imobiliárias no período, salvo os casos em que o contrato tenha seu recebimento total dentro do período base da venda, onde neste caso, reconhece-se como receita o valor total do contrato no momento da efetivação da venda.

No empreendimento em análise, todos os contratos têm como forma de apuração de recebimento a prazo, ou seja, a receita deve ser reconhecida conforme o recebimento das parcelas para quitação da unidade imobiliária vendida. A Tabela 1 demonstra a receita mensal apurada no exercício de 2012 para cada contrato.

Tabela 1: Receita da apuração fiscal (valores mensais) do Edifício Gama ano de 2012

RECEITA FISCAL (RECEBIMENTOS)													
Número do Cliente	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	mai/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12	TOTAL
Cliente 1	5.649,00	6.581,00	6.583,00	6.595,00	6.617,00	6.867,00	6.908,00	6.914,00	6.928,00	6.936,00	6.953,00	6.966,00	80.497,00
Cliente 2			88.122,00									52.000,00	140.122,00
Cliente 3	1.148,00	1.153,00	1.154,00	1.156,00	8.820,00	1.203,00	1.210,00	1.212,00	1.214,00	1.215,00	1.218,00	1.221,00	21.924,00
Cliente 4	1.630,00	1.638,00	1.639,00	1.642,00	1.647,00	1.710,00	1.720,00	1.721,00	1.725,00	1.727,00	1.731,00	1.734,00	20.264,00
Cliente 5		11.450,00			8.000,00		3.900,00	7.800,00		5.975,00	2.410,00		39.535,00
Cliente 6	4.513,00		9.072,00		9.105,00			42.000,00	4.520,00		7.100,00		76.310,00
Cliente 7	4.007,00	4.026,00	4.028,00	4.035,00	4.048,00	4.201,00	4.226,00	4.230,00	4.239,00	4.243,00	4.254,00	4.262,00	49.799,00
Cliente 8	2.569,00	2.582,00	2.583,00	1.761,00	1.767,00	1.834,00	1.845,00	1.846,00	1.850,00	18.852,00	1.857,00	1.860,00	41.206,00
Cliente 9	1.148,00	1.154,00	1.154,00		16.316,00	5.299,00	1.211,00	1.212,00	1.215,00	1.216,00	1.219,00	1.221,00	32.365,00
Cliente 10					45.159,80	27.608,80	11.042,20	10.081,00	3.268,06				97.159,86
Cliente 11					40.000,00	5.000,00	7.605,00	6.327,00	6.340,00	6.347,00	6.363,00		77.982,00
TOTAL	20.664,00	28.584,00	114.335,00	15.189,00	141.479,80	53.722,80	39.667,20	83.343,00	31.299,06	46.511,00	33.105,00	69.264,00	677.163,86

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se na Tabela1 que o valor do recebimento de clientes referentes à quitação de parcelas do saldo devedor dos contratos totalizaram um montante de R\$ 677.163,86 no ano de 2012, sendo esse valor configurado como receita de vendas para a apuração do resultado fiscal.

4.2.2 Apuração dos custos

O custo a ser computado no resultado na apuração fiscal deve ser introduzido proporcional à receita a ser reconhecida no resultado, ou seja, proporcional aos recebimentos ocorridos dentro do período de apuração. Outro ponto fundamental para a apuração dos custos é a verificação da adoção ou não do custo orçado na base para composição dos custos a serem reconhecidos.

O empreendimento analisado adere à modalidade do custo orçado na base para composição de seus custos para apuração do resultado fiscal, sendo assim deve-se levar em conta um orçamento inicial e posteriormente sua correção para base de custo a ser reconhecido proporcionalmente à receita. Deste modo foi adotada uma ficha de controle para cada contrato, onde a mesma detém o valor de custo orçado da unidade vendida, e também o valor da receita de cada período, este usado para se ter como base para a o cálculo do custo a ser reconhecido no resultado.

Desta forma, o ponto crucial para a apuração do custo a ser reconhecido no resultado, é a constatação da relação percentual de lucro, ou seja, apurar quanto o custo orçado representa do valor do contrato de venda, então, essa relação percentual é aplicada no valor de cada recebimento, encontrando assim o custo em relação a cada receita proveniente dos recebimentos das parcelas dos contratos de venda.

Vale destacar que a relação percentual de lucro deve permanecer igual até o término da quitação do saldo devedor do contrato, sendo que as correções monetárias são realizadas tanto para o saldo devedor das parcelas do contrato, como também do saldo de custo orçado que ainda não foi reconhecido no resultado.

O Quadro 1 expõe um modelo de ficha de controle usado para o cálculo do custo proporcional a receita recebida a ser reconhecido no resultado fiscal de cada contrato.

Quadro 1: Modelo ficha de controle do custo a ser transferido para o resultado na apuração fiscal

CLIENTE 6			VALOR CONTRATO		487.127,52					
			C. ORÇADO		335.980,24					
UNIDADE AP 702 e Box S-09			DATA		25/08/2011					
	RECEBIMENTOS	CORREÇÃO	S. DEVEDOR	C. ORÇADO	CORREÇÃO	SALDO C. ORÇADO	REL. %	CUSTO TRANSF. RESULTADO	CUB/SC	VARIAÇÃO CUB/SC
Ago/2011		-	487.127,52	335.980,24	-	335.980,24	0,69	-	1.127,61	0,45%
Set/2011	4.510,44	-	482.617,08	332.869,31	-	332.869,31	0,69	3.110,93	1.125,50	0,00%
Out/2011	4.510,44	-	478.106,64	329.758,38	-	329.758,38	0,69	3.110,93	1.126,42	0,00%
Nov/2011	4.510,44	-	473.596,20	326.647,46	-	326.647,46	0,69	3.110,93	1.126,56	0,00%
Dez/2011	4.511,00	500,27	469.585,47	323.536,14	345,04	323.881,18	0,69	3.111,31	1.127,75	0,11%
Sub Total	18.042,32	500,27			345,04			12.444,10		
Jan/2012	4.513,00	249,83	465.322,30	320.768,49	172,32	320.940,80	0,69	3.112,69	1.128,35	0,05%
Fev/2012		2.268,15	467.590,46	320.940,80	1.564,39	322.505,19	0,69	-	1.133,85	0,49%
Mar/2012	9.072,00	160,83	458.679,29	316.248,08	110,93	316.359,00	0,69	6.257,11	1.134,24	0,03%
Abr/2012	-	849,23	459.528,51	316.359,00	585,73	316.944,73	0,69	-	1.136,34	0,19%
Mai/2012	9.105,00	1.520,52	451.944,03	310.664,86	1.048,73	311.713,58	0,69	6.279,88	1.140,10	0,33%
Jun/2012		17.061,37	469.005,41	311.713,58	11.767,52	323.481,11	0,69	-	1.183,14	3,78%
Jul/2012		2.782,78	471.788,19	323.481,11	1.919,33	325.400,44	0,69	-	1.190,16	0,59%
Ago/2012	42.000,00	447,94	430.236,13	296.432,31	308,95	296.741,27	0,69	28.968,12	1.191,29	0,09%
Set/2012	4.520,00	873,99	426.590,11	293.623,74	602,80	294.226,55	0,69	3.117,52	1.193,71	0,20%
Out/2012		457,43	427.047,54	294.226,55	315,50	294.542,04	0,69	-	1.194,99	0,11%
Nov/2012	7.100,00	1.086,39	421.033,93	289.645,05	749,30	290.394,35	0,69	4.896,99	1.198,03	0,25%
Dez/2012		752,08	421.786,01	290.394,35	518,72	290.913,07	0,69	-	1.200,17	0,18%
Sub Total	76.310,00	28.510,54			19.664,21			52.632,32		
TOTAL	94.352,32	29.010,81	7.761.584,82		20.009,25			65.076,42		

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 2 demonstra o custo a ser reconhecido no resultado fiscal do empreendimento no exercício de 2012 para cada contrato de venda no período mensal.

Tabela 2: Custo proporcional à receita recebida no ano de 2012 do Edifício Gama

CUSTO PROPORCIONAL A RECEITA RECEBIDA													
Número do Cliente	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	mai/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12	TOTAL
Cliente 1	4.038,89	4.705,24	4.706,67	4.715,25	4.730,98	4.909,72	4.939,04	4.943,33	4.953,34	4.959,06	4.971,21	4.980,51	57.553,22
Cliente 2		-	57.761,72	-	-	-	-	-	-	-	-	34.084,67	91.846,40
Cliente 3	615,78	618,47	619	620,08	4.731,03	645,29	649,04	650,11	651,19	651,72	653,33	654,94	11.759,98
Cliente 4	1.223,57	1.229,57	1.230,32	1.232,58	1.236,33	1.283,62	1.291,13	1.291,88	1.294,88	1.296,38	1.299,38	1.301,64	15.211,27
Cliente 5	-	8.684,39	-	-	6.067,69	-	2.958,00	5.916,00	-	4.531,81	1.827,89	-	29.985,79
Cliente 6	3.112,69	-	6.257,11	-	6.279,88	-	-	28.968,12	3.117,52	-	4.896,99	-	52.632,32
Cliente 7	2662,76	2.675,38	2.676,71	2.681,37	2.690,00	2.791,68	2.808,29	2.810,95	2.816,93	2.819,59	2.826,90	2.832,21	33.092,77
Cliente 8	1.817,60	1.826,80	1.827,50	1.245,93	1.250,17	1.297,58	1.305,36	1.306,07	1.308,90	13.338,02	1.313,85	1.315,97	29.153,74
Cliente 9	559,13	562,05	562,05	-	7.946,64	2.580,86	589,81	590,3	591,76	592,25	593,71	594,68	15.763,24
Cliente 10	-	-	-	-	32.894,79	20.110,49	8.043,23	7.343,09	2.380,48	-	-	-	70.772,09
Cliente 11					25.737,57	3.217,20	4.893,36	4.071,04	4.079,41	4.083,91	4.094,20	-	50.176,68
TOTAL	14.030,42	20.301,90	75.641,10	10.495,20	93.565,09	36.836,46	27.477,26	57.890,89	21.194,40	32.272,73	22.477,47	45.764,62	457.947,50

4.2.3 Demonstração de Resultados

Depois do levantamento de todos os dados pertinentes à apuração do resultado fiscal, elaborou-se a demonstração de resultado para apresentar o resultado do empreendimento no período de análise. A Tabela 3 demonstra o resultado, bem como o montante de receitas e custos referente o empreendimento pesquisado no exercício de 2012.

Tabela 3: Demonstração de Resultados período 01/01/2012 a 31/12/2012 apuração fiscal Edifício Gama

Demonstração de Resultados - Edifício Gama	
01/01/2012 a 31/12/2012	
1. Receita Operacional Bruta	677.163,86
1.1 Receita Venda de Unidades Imobiliárias	677.163,86
2. (-) Deduções	(62.637,66)
2.1 Pis 1,65%	(11.173,20)
2.2 Cofins 7,6%	(51.464,45)
3. (=) Receita Líquida (1-2)	614.526,20
4. (-) Custo dos Produtos Vendidos	(457.947,50)
4.1 Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	(457.947,50)
6. (-) IRPJ e CSLL	(37.578,89)
6.1 IRPJ	(23.486,81)
6.1.1 IRPJ 15%	(23.486,81)
6.1.2 Adicional IRPJ 10%	
6.2 CSLL 9%	(14.092,08)
7. (=) Resultado Líquido	118.999,81

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se após a apuração de resultados seguindo as normas fiscais, chegou-se a um resultado líquido de R\$ 118.999,81, sendo que a receita bruta foi de R\$ 677.163,86, e a mesma foi utilizada como base para Pis e Cofins, o que resultou em uma dedução da receita bruta de R\$ 62.637,66 e o custo das unidades vendidas perfizeram o montante de R\$ 457.947,50. Destaca-se que o resultado apurado na demonstração de resultado da Tabela 3 é somente do empreendimento estudado para fins dos objetivos propostos, não sendo computado o resultado dos demais empreendimentos e atividades da sociedade, e também não são considerados os seus custos e despesas operacionais.

4.3 Apuração do resultado contábil x apuração do resultado fiscal

No confronto entre as formas de apuração do resultado contábil e fiscal na atividade de incorporação imobiliária tendo por base as normativas, tantos no âmbito contábil como fiscal, levantada na fundamentação teórica. O Quadro 2 demonstra quais as principais divergências entre as formas de apuração e reconhecimentos das receitas e custos na atividade de incorporação imobiliária, observando as regras contábeis e fiscais desta atividade.

Quadro 2: Comparativo entre as formas de reconhecimento de receitas e custos Apuração Contábil x Apuração Fiscal

	Apuração Contábil	Apuração Fiscal
Reconhecimento de Receitas	Receita reconhecida pelo percentual de evolução da obra, esta podendo ser por um laudo técnico de engenheiro ou pela evolução financeira (custo incorrido/orçamento da obra).	Receita reconhecida pelos recebimentos de clientes, ou seja, a receita é reconhecida pelo regime de caixa, salvo os casos onde o recebimento total do contrato ocorre dentro do período base da venda em que a receita total é reconhecida na data de ocorrência do contrato.
Reconhecimento dos Custos	O custo a ser reconhecido no contrato é somente o custo efetivamente incorrido na construção do empreendimento, sendo que todos os custos contratados e não efetivamente realizados devem sem contabilizados em conta de estoque.	Os custos a serem reconhecidos no resultado são proporcionais a receita efetivamente recebida do contrato, sendo permitido a utilização além dos custos incorridos os custos contratados e custos orçados, sendo esta opção facultativa para a apuração do resultado.

Fonte: elaborado pelos autores com base nas normas contábeis e legislação fiscal vigente.

Observa-se que há diferenças entre as formas de apuração do resultado contábil com as formas de apuração do resultado fiscal na atividade imobiliária, tanto no reconhecimento de receitas como de custos. A atividade imobiliária possui dificuldade de mensuração de receitas e custos, principalmente pelo fato de ter um ciclo operacional muito longo, abrangendo mais de um exercício social, o que em alguns casos pode distorcer o resultado em termos de tempestividade, pois em algumas situações receitas são reconhecidas sem ter acontecido seus referidos custos ou vice-versa.

Nesse aspecto a normativa contábil procurou instituir um meio de amenizar essa desarmonia em relação à ocorrência ou não, tanto das receitas como dos custos. Deste modo, a legislação contábil estabelece o reconhecimento das receitas dos contratos de venda das unidades imobiliárias conforme a evolução da construção, ou seja, pelo percentual de evolução da obra e o custo é reconhecido somente o efetivamente ocorrido.

É observado com isso que a normativa contábil busca atender plenamente o princípio fundamental de contabilidade da competência, reconhecendo o custo conforme sua ocorrência. Já no aspecto da receita, encontra-se certa dificuldade de mensuração, principalmente pelo aspecto de encontrar-se dificuldade de se saber em qual momento são transferidos os riscos e benefícios do bem vendido, porém a ICPC 02 estabelece que nessa atividade os riscos e benefícios dos bens comercializados são transferidos no estágio atual da obra, tornando assim o reconhecimento da receita de acordo com o percentual de evolução da obra.

No âmbito da apuração fiscal, as receitas são reconhecidas conforme o recebimento das parcelas de quitação do saldo devedor dos contratos, ou seja, é adotado o regime de caixa quase que plenamente, salvo os casos em que o recebimento da totalidade do saldo devedor do contrato esteja dentro do período base da venda, neste caso a receita é reconhecida no momento da venda.

O custo na apuração fiscal é reconhecido proporcional ao montante de receita que foi reconhecida no resultado, sendo que é permitido reconhecer tanto o custo incorrido e contratado, como o custo orçado, ou seja, pode-se utilizar de um orçamento para a formação do montante de custo a ser reconhecido no resultado.

A apuração do resultado fiscal da atividade imobiliária em nenhum aspecto visa adotar uma ótica semelhante à normativa contábil, pois o seu resultado é influenciado diretamente pelo recebimento das parcelas das vendas (regime de caixa) e em nenhum momento observa a efetiva evolução do empreendimento. Este aspecto em partes é explicado pelo contexto financeiro dessas empresas, onde o resultado e seus respectivos impostos são reconhecidos conforme os recebimentos das vendas, o que contribui para não debilitar o caixa da empresa com o desembolso pelo pagamento de impostos.

A Tabela 4 demonstra o resultado contábil e fiscal no período estudado, evidenciando a diferença entre as formas de apuração abordadas pelo presente trabalho.

Tabela 4: Demonstração de Resultados Apuração Contábil x Apuração Fiscal período 01/01/2012 a 31/12/2012 Edifício Gama

Demonstração de Resultados - Edifício Gama				
01/01/2012 a 31/12/2012				
	Resultado Contábil	Resultado Fiscal	VAR %	VAR R\$
1. Receita Operacional Bruta	1.443.812,85	677.163,86	(53,10)	766.648,99
1.1 Receita Venda de Unidades Imobiliárias	1.443.812,85	677.163,86	(53,10)	766.648,99
2. (-) Deduções	(133.552,69)	(62.637,66)	(53,10)	(70.915,03)
2.1 Pis 1,65%	(23.822,91)	(11.173,20)	(53,10)	(12.649,71)
2.2 Cofins 7,6%	(109.729,78)	(51.464,45)	(53,10)	(58.265,32)
3. (=) Receita Líquida (1-2)	1.310.260,16	614.526,20	(53,10)	695.733,96
4. (-) Custo dos Produtos Vendidos	(1.028.700,03)	(457.947,50)	(55,48)	(570.752,53)
4.1 Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	(1.028.700,03)	(457.947,50)	(55,48)	(570.752,53)
5. (=) Resultado Antes do IRPJ e CSLL (3-4)	281.560,14	156.578,70	(44,39)	124.981,43
6. (-) IRPJ e CSLL	(71.730,45)	(37.578,89)	(47,61)	(34.151,56)
6.1 IRPJ	(46.390,03)	(23.486,81)	(49,37)	(22.903,23)
6.1.1 IRPJ 15%	(42.234,02)	(23.486,81)	(44,39)	(18.747,22)
6.1.2 Adicional IRPJ 10%	(4.156,01)	-	(100,00)	(4.156,01)
6.2 CSLL 9%	(25.340,41)	(14.092,08)	(44,39)	(11.248,33)
7. (=) Resultado Líquido	209.829,69	118.999,81	(43,29)	90.829,88

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nota-se que as diferenças nas apurações, sendo que pelo método contábil/societário a receita operacional bruta é de R\$ 1.443.812,85 e no método fiscal R\$ 677.163,86, tendo uma variação de 53,10% a menor, quanto aos custos, no resultado contábil foi de R\$ 1.028.700,03, e no fiscal R\$ 457.947,50, tendo uma variação de 55,48% a menor, observou-se também que o resultado líquido foi de R\$ 209.829,69 no societário e R\$ 118.999,81, tendo uma variação de 43,29%.

Constatarem-se divergências significativas entre os valores apurados em relação às receitas e aos custos no mesmo período na apuração contábil e fiscal. O resultado contábil é praticamente duas vezes maior que o resultado fiscal. A considerar que anteriormente a publicação da Lei 11.638/07 e demais legislação que instituiu as normas internacionais de contabilidade no Brasil, as empresas de atividade de incorporação imobiliária que não possuíam obrigatoriedade de seguir a normas expedidas pela CVM, adotavam em sua contabilidade comercial a apuração fiscal, deixa claro que por muito tempo as demonstrações dessas empresas não representavam efetivamente a real situação patrimonial, levando em consideração a doutrina contábil e seus devidos princípios.

5 Conclusões

Este estudo objetiva verificar as divergências na apuração do resultado contábil/societário e fiscal vigente de um empreendimento realizado por uma empresa do ramo de incorporação imobiliária do Oeste de Santa Catarina. Para tanto, desenvolveu-se um estudo de caso em uma empresa do ramo de construção civil. Um dos principais pontos que tornam essa atividade tão específica em relação a forma de apuração de resultados, são seus produtos vendidos, denominados unidades imobiliárias, sendo geralmente apartamentos, salas comerciais, ou lotes oriundos da atividade de loteamento, apontado regras diferentes de reconhecimento da receita considerando aspectos contábeis e fiscais.

Observou-se que as normas contábeis relacionadas à atividade imobiliária são tratadas principalmente na orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis OCPC 01 e na interpretação técnica ICPC 02, o CPC 30 – Receitas, também aborda aspectos relacionados a esta atividade no que diz respeito ao reconhecimento de receitas. Já as normas fiscais são estabelecidas pelo RIR/99 nos seus artigos nº 410 a 414, IN SRF 84/79 e a Lei nº 8.981/95 apresentando as principais prerrogativas fiscais relacionadas à apuração de resultados nesta atividade, porém as Instruções Normativas SRF nº 23/83 e nº 67/88 também tratam dessa matéria alterando alguns aspectos previstos anteriormente na IN SRF nº 84/79.

Assim, respondendo ao objetivo de pesquisa verificou-se uma diferença representativa entre a apuração contábil e fiscal. Os critérios para apuração de receitas e custos são totalmente distintos, sendo isto evidenciado no próprio estudo de caso. Observou-se que enquanto a normativa contábil estabelece formas de apuração de resultados voltada para uma ótica dentro de um contexto econômico, ou seja, visa demonstrar a real situação patrimonial das empresas no contexto de resultados, a legislação fiscal busca atender de certo modo o aspecto financeiro dessas entidades, pois o resultado é reconhecido basicamente por influência dos valores recebidos pelas vendas, ou seja, usa-se o regime de caixa.

Dentro desse contexto, é oportuno salientar que, no presente estudo de caso, se as regras estabelecidas pelo fisco para apuração de resultados dessas entidades fossem alteradas, deixando de utilizar o regime de caixa para determinação das receitas e consequentemente pela proporcionalidade dos custos a serem reconhecidos em relação a estas receitas, o empreendimento acabaria tendo seu fluxo de caixa impactado, e possivelmente tendo que recorrer à fontes de financiamentos externas, pois, como observado na apuração de resultado, o resultado contábil geralmente é reconhecido antes que o resultado fiscal, o que acabaria levando a empresa incorporadora a recolher os tributos incidentes sobre os resultados antecipadamente em relação ao ingresso de recursos, e ainda simultaneamente no período em que ocorre o maior desembolso de valores, que é o período de construção do empreendimento.

Referências

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade-Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dezembro 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4591.htm. Acesso em: 02 de out. 2012.

BRASIL, Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 janeiro 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 04 de out. 2012.

BRASIL, Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 junho 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 04 out. 2012. BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 84, de 20 de dezembro de 1979. Estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dezembro 1979.

CALAZANS, Wendel Galdino; SOUZA, Fabricio Afonso de. O Impacto da Lei 11.638/2007 no Resultado das empresas do Setor de Construção Civil Listadas na Bovespa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo.

Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2012. Disponível em:

<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/402.pdf>. Acesso em: 16 de out. 2012.

COSTA, Magnus Amaral da, **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Orientação Técnica 01 (R1) – Entidades de Incorporação Imobiliária**. Disponível em:

http://www.cpc.org.br/pdf/OCPC_01_R1.pdf. Acesso em: 01 de out. 2012

FERREIRA, Amélia Rodrigues; THEÓFILO, Carlos Renato. **Contabilidade da construção civil**: Estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados. 2006. 19 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, Belo Horizonte, 2006. Disponível em:

<<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/14/5>>. Acesso em: 17 out. 2012.

GONÇALVES, João Constantino et al. Análise do impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no brasil: um estudo com base na relevância da informação contábil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2012. Disponível em:

<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/404.pdf>. Acesso em: 10 de out. 2012

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade 10. ed.** São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil 27. ed.** São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Cléonimo dos. **Contabilidade na Atividade Imobiliária**. São Paulo: IOB, 2012.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária: atualizada pela Lei nº 10.303/01**. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Fernando Belmudes do; SALOTTI, Bruno Meirelles. O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileira compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras?. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO