

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FABIANA ALESSIO ZANELATTO**

**ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS DA CONSTRUÇÃO CIVIL COM ENFOQUE  
NO CPC 17- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

**CRICIÚMA**

**2013**

**FABIANA ALESSIO ZANELATTO**

**ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS DA CONSTRUÇÃO CIVIL: COM ENFOQUE  
NO CPC 17 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Fernando Marcos Garcia.

**CRICIÚMA**

**2013**

**FABIANA ALESSIO ZANELATTO**

**ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS DA CONSTRUÇÃO CIVIL: COM ENFOQUE  
NO CPC 17 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 29 de Novembro de 2013.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Fernando Marcos Garcia – Orientador

---

Prof. Clayton Schueroff, Especialista, Examinador

---

Prof. Marcos Danilo Rosa Viana, Especialista, Examinador

**A Deus, porque sem ele eu nada seria; aos meus pais que são meu alicerce; ao meu namorado companheiro; a todos que me apoiaram e torceram por mim nesta fase tão especial da minha vida. A vocês, dedico este trabalho.**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pelo seu amor incondicional, por ser a luz que guia e da força, inspiração para meus caminhos, pela sua misericórdia infinita, por estar presente em todos os momentos da minha vida.

A minha família, em especial aos meus pais Pedro e Marlene, pelo empenho dispensado durante toda minha existência, são a base da minha educação e vida, jamais me abandonaram e me fizeram ser quem eu sou hoje.

Ao meu namorado, Everton, agradeço pelo carinho e imensa compreensão, dedicação e auxílio para a realização desse sonho e, também, por ser peça essencial na minha vida.

As minhas amigas, companheiras inseparáveis de todas as horas, pelas alegrias a mim proporcionadas nestes quatro anos e meio de caminhada, lado a lado, e por algumas lágrimas já derramadas. Agradeço em especial a Cinara, Daiane, Janaina e Letícia.

Ao meu orientador, Fernando Marcos Garcia, por toda sabedoria a mim transmitida e pelo bom humor que sempre me aliviava.

Enfim, a todos que por mim torceram e continuam torcendo e que colaboraram direta e indiretamente para a minha conquista.

**“A imaginação é mais importante que a ciência, porque a ciência é limitada, ao passo que a imaginação abrange o mundo inteiro”.**

**(Albert Einstein)**

## RESUMO

ZANELATTO, Fabiana Alessio. **Aspectos Contábeis e Fiscais da Construção Civil**: com Enfoque no CPC 17 – Contratos de Construção. 2013. 52p. Orientador: Fernando Marcos Garcia. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Nos últimos anos a área da construção civil busca se adaptar as exigências do mercado devido ao contínuo crescimento. Cada vez mais fácil fica para as pessoas adquirirem seus imóveis de forma mais facilitada e que de nenhuma forma implique muito para a concepção e não afete na sua renda. Do mesmo modo, as construtoras de imóveis precisam saber como demonstrar corretamente suas receitas e seus custos na contabilidade, que veem com transformações e mudanças nos últimos anos, especialmente devido à adequação das normas brasileiras com as normas contábeis internacionais. As novas normas contábeis foram adotadas no Brasil, por vários fatores, entre eles a padronização das normas da contabilidade em todo o mundo. O processo da convergência das normas internacionais para as normas brasileiras foi feito pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que orienta a centralização e padronização das normas contábeis. Em síntese, o CPC emite normas para estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a algumas atividades, entre elas a atividade de construção civil, que será o assunto deste trabalho, de acordo com as novas normas contábeis. A atividade imobiliária difere da construção civil no quesito de atividades exercidas, sendo mais extensa e diversificada, com isso, os diferentes procedimentos de reconhecimento das receitas e dos custos na contabilidade e a presente pesquisa demonstra esse reconhecimento, o momento e a forma como devem ocorrer de acordo com as novas normas de contabilidade. Com base nisso, este trabalho apresenta os aspectos contábeis e fiscais da construção civil com enfoque no CPC 17 - contratos de construção.

**Palavras-chave:** Construção Civil. Receita. Despesas. CPC 17.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|             |   |
|-------------|---|
| ABRASCA     | Associação Brasileira das Companhias Abertas                                    |
| APIMEC      | Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais |
| BACEN       | Banco Central do Brasil   |
| BM&FBOVESPA | Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros   |
| CPC         | Comitê de Pronunciamentos Contábeis   |
| CFC         | Conselho Federal de Contabilidade   |
| COSTPLUS    | Contrato Por Administração  |
| DRE         | Demonstração do Resultado do Exercício  |
| DVA         | Demonstração do Valor Adicionado  |

## LISTA DE GRÁFICOS

|   |    |
|---|----|
| Gráfico 1 – Receitas a Faturar .....        | 42 |
| Gráfico 2 – Receitas Obras Realizadas ..... | 44 |
| Gráfico 3 – Custos dos Serviços .....       | 46 |

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 – Empresa XYZ Receitas e Despesas .....  | 34 |
| Quadro 2 – Execução Obra empresa XYZ.....         | 34 |
| Quadro 3 – Balanço Patrimonial Ativo.....         | 40 |
| Quadro 4 – Balanço Patrimonial Passivo .....      | 41 |
| Quadro 5 - DRE.....                               | 43 |
| Quadro 6 – Demonstração do Valor Adicionado ..... | 47 |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....   | <b>12</b> |
| 1.1 TEMA E PROBLEMA .....   | 13        |
| 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....                                   | 14        |
| 1.3 JUSTIFICATIVA .....   | 14        |
| <b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....                              | <b>16</b> |
| 2.1 CONSTRUÇÃO CIVIL: HISTÓRICO E ASPECTOS GERAIS.....            | 16        |
| 2.1.1 Atividade Imobiliária .....                                 | 18        |
| 2.1.2 Comitê de Pronunciamentos Contábeis.....                    | 19        |
| 2.1.3 Objetivo do CPC 17 .....                                    | 20        |
| 2.1.4 Alcance.....  | 23        |
| 2.1.5 Definições .....  | 24        |
| 2.1.6 Combinação e Segmentação de Contratos de Construção.....    | 25        |
| 2.1.7 Receita do Contrato .....                                   | 26        |
| 2.1.8 Custos do Contrato .....                                    | 28        |
| 2.1.9 Reconhecimento das Receitas e das Despesas do Contrato..... | 30        |
| 2.1.10 Reconhecimento de Perda Esperada .....                     | 32        |
| 2.1.11 Alteração nas Estimativas .....                            | 32        |
| 2.2 DIVULGAÇÃO.....   | 33        |
| 2.3 EXEMPLO ILUSTRATIVO.....                                      | 33        |
| <b>3 METODOLOGIA</b> .....  | <b>36</b> |
| <b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....                                     | <b>38</b> |
| 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....                                | 38        |
| 4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS COLETADOS .....                        | 39        |
| 4.3 SERVIÇOS EXECUTADOS A RECEBER.....                            | 39        |
| 4.3.1 Serviços a Faturar .....                                    | 42        |

|   |           |
|---|-----------|
| 4.4 RECEITAS OBRAS REALIZADAS.....                      | 43        |
| <b>4.4.1 Gráfico de Receitas Obras Realizadas .....</b> | <b>44</b> |
| <b>4.4.2 Custos dos Serviços Realizados .....</b>       | <b>46</b> |
| <b>5 Considerações Finais .....</b>                     | <b>49</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>                                 | <b>50</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

A construção civil está em contínuo crescimento nos últimos anos e, com este aumento cada vez mais, fica prático para as pessoas adquirirem seus bens imóveis de forma mais facilitada.

Da mesma forma, as construtoras de imóveis devem saber como alocar corretamente seus custos e as receitas na Contabilidade, que nos últimos anos vem passando por mudanças, principalmente pela adequação das normas brasileiras com as normas contábeis internacionais.

Para se reconhecer as receitas e os custos que ocorrem na construção civil, vários fatores devem ser considerados, entre eles, que a construção pode ser em imóveis próprios ou de terceiros; que podem ser construídos com recursos próprios, financiamentos ou com recursos de compradores; que as unidades podem ser vendidas antes de início da construção, durante e após a construção; que as vendas podem ser feitas à vista, parceladas, financiadas ou com entrada no início da obra e pago até o final da obra.

Devido a complexidade no reconhecimento das receitas e dos custos na atividade imobiliária e da construção civil. Neste trabalho é abordado como devem ser reconhecidas as receitas e os custos que ocorrem na construção civil, suas atividades legais e fiscais. Neste sentido, para conseguir alcançar os objetivos traçados, estudos específicos, principalmente nos aspectos contábeis e fiscais foram exigidos.

Na sequência do estudo, os objetivos geral e os específicos a serem alcançados com a pesquisa. E, ainda, a justificativa do estudo que mostra a importância e relevância do mesmo, apresentando também os procedimentos metodológicos usados para responder o problema em questão.

Por tanto, para a melhor compreensão é apresentado o objetivo, o tema e o problema no setor da construção civil, com enfoque no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 17, que norteará a atividade da empresa. Tal tema tem a função de dirimir as dúvidas acerca dos contratos de construção referente à atividade da construção civil.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

O desenvolvimento e o avanço tecnológico vêm se destacando constantemente, principalmente para as empresas que querem continuar atualizadas no mercado. A concorrência está cada vez mais acirrada, fazendo com que as empresas busquem adaptações, estratégias, dando maior importância para as técnicas de planejamento, controle da produção e, também, a qualidade dos bens e serviços oferecidos.

Em função das várias transformações ocorridas nas últimas décadas, tanto políticas, sociais e, principalmente, econômicas, as empresas precisam de informações sobre sua própria situação e também a respeito do ambiente em que estão inseridas, que se tornou muito competitivo, com organizações de vários países disputando um mesmo espaço no mercado mundial.

Neste contexto, a Contabilidade está repleta de conhecimentos, por isso é preciso sempre estar focado em seguir as exigências do mercado. Desta forma, ela contribui para que as empresas proponham informações adequadas, demonstram as ferramentas com uma série de objetivos, para que assim os sócios, gestores das organizações, estejam aptos a tomar as devidas decisões.

Todavia, as construções crescem dia após dia, fazendo com que as empresas do ramo deparem-se com um acirrado crescimento da economia no país, assim, é possível perceber o quanto é importante o segmento para os trabalhadores do setor. Logo, a construção civil vem tomando seu espaço, a sociedade em crescimento necessita cada vez mais de infraestrutura, a mão-de-obra qualificada está em carência, fazendo com que as construtoras venham tomando seus rumos e cada vez mais esteja engajada no mercado.

E o reflexo é o aumento da demanda nas obras de edifícios, moradias, pontes, estradas, entre outros, tornando assim uma importante estratégia para as empresas que pretendem continuar no mercado e aproveitar a melhor fase do crescimento, para decolar os investimentos, sendo uma ótima gestão para seus projetos.

Dada a importância do setor, surge a necessidade de estudar e analisar os efeitos referentes aos contratos de construção, pertinentes à atividade da construção civil, pois ela tem uma contabilidade semelhante as demais empresas, portanto, existe diferença quando se trata dos custos e

apropriação das receitas. Sendo assim, deve-se procurar o entendimento do reconhecimento dos custos e das receitas e, por ser uma atividade ampla, exige dos profissionais um conhecimento mais exclusivo.

Diante disso, o problema proposto neste trabalho de conclusão de curso é: Evidenciar o tratamento contábil mais adequado a uma prestadora de serviço da Construção, tendo enfoque no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 17?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Analisar o tratamento contábil e fiscal de uma empresa da construção civil, explanando os contratos de construção utilizados, suas receitas e despesas, por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC17.

Para alcançar o objetivo geral, têm-se os objetivos específicos:

- ❖ abordar os aspectos gerais do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 17 e a IN SRF Nº 21/79;
- ❖ analisar o tratamento contábil e fiscal de uma prestadora de serviço;
- ❖ identificar os reflexos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 17, nas demonstrações contábeis da empresa.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Perante a acirrada competitividade que os setores da economia estão vivenciando, é preciso que as empresas busquem cada vez mais se sobressair. Desta forma, a construção civil busca evidenciar em seus negócios, um melhor gerenciamento, planejamento, orçamento, de modo que as mesmas consigam sempre estar em alta neste mercado.

A área de construção civil abrange todas as atividades de produção de obras, incluídas nesta área as atividades referentes as funções de planejamento e projeto, execução e manutenção e restauração de obras em diferentes segmentos, tais como: edifícios, estradas, portos, aeroportos, canais de navegação, túneis, instalações prediais, obras de saneamento, de fundações e de terra em geral.

A procura de construções e por um trabalho que possa oferecer, com mais qualidade e preço, vem crescendo dia após dia, e é o que todos esperam. Em consequência, faz com que as empresas busquem alcançar seus objetivos e metas. Entretanto, a busca incessante de redução dos custos, isto é, fazer uma análise de custo e benefício, proporcionando assim, uma melhor consolidação no mercado, conquistando deste modo seus atuais e novos clientes, e trazendo sempre um diferencial.

As empresas de construção como as demais empresas vêm passando pela transformação de sua contabilidade, buscando muitas vezes mais para atendimento a questões fiscais do que ao real objetivo de promover informações adequadas para tomada de decisões pelos empresários e gestores.

Este estudo tem a finalidade de aprofundamento para que se possa analisar o tratamento contábil e fiscal, identificar os custos e os ganhos relacionados à atividade da construção civil. Tem a importância também de dirimir as dúvidas acerca dos contratos referentes à atividade de construção civil. As características legais e fiscais da regulamentação das construções, mostrando também, as suas receitas e despesas associadas aos contratos de construção, incluídas as atividades econômicas da empresa. Delimitando que seja elaborado este estudo e sua publicação como fonte de consulta e formação de opinião a respeito do tema proposto.

Contribuirá este estudo em termos teóricos, pois busca informar aos profissionais, às empresas e a sociedade, os contratos da atividade de construção civil, devido as mudanças e exigências que vêm sendo deparadas dia após dia. Visa, este estudo, a sua divulgação como fonte de consulta e formação de opinião a respeito do tema proposto.

Contudo, este trabalho tende a compreender estudos realizados em livros, revistas, CPC 17, entre outras fontes confiáveis. Além de estar beneficiando, analisando os critérios e procedimentos necessários que esta pesquisa visa elaborar, também demonstrar o tratamento contábil e fiscal, as receitas e despesas de uma prestadora de serviço da construção civil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo abordar-se-á a caracterização e a fundamentação teórica desta pesquisa. Inicialmente descreve-se o histórico da construção civil, a importância desta atividade, um estudo sobre o que é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 17, os contratos de construção, suas receitas e despesas de uma empresa do ramo da construção civil.

### 2.1 CONSTRUÇÃO CIVIL: HISTÓRICO E ASPECTOS GERAIS

A atividade da construção civil é de suma importância dentro do setor da economia nacional. A procura de conhecimento proporcionou a oportunidade de evoluir nas técnicas a serem implantadas. A tecnologia e a modernidade são um dos pontos que visa cada vez mais um aprofundamento de conhecimento, fazendo com que a construção civil seja papel principal e faça parte do dia-a-dia da sociedade e das empresas.

A construção civil envolve um conjunto de desenvolvimento da sociedade e apresenta uma mudança que vem se transformando desde os tempos dos primórdios aos dias atuais. A busca por uma condição melhor de vida é um dos pontos que deu início a atividade de construção civil.

Sampaio (1995, p. 193), menciona que:

a Construção é um dos ramos de atividade mais antigos do mundo. Desde quando o homem vivia em cavernas até os dias de hoje, a indústria da construção passou por um grande processo de transformação, seja na área de projetos, de materiais, de equipamentos, seja na área de pessoal. Nos últimos 200 anos, grandes obras foram construídas. Obras que hoje são símbolos de muitas cidades e países, que se sobressaíram pela beleza, pelo tamanho, pelo custo, pela dificuldade de construção, como também pelo arrojo do projeto.

Já Figueiredo e Caggiano (1997, p. 24), colocam que “a empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor, e outro consumidor.” Logo, pode-se afirmar que as empresas são organismos que tem por maior objetivo a geração de lucros, por meio da exploração econômica de máquinas e pessoas. O acúmulo de riquezas promove novos investimentos que vão gerar novos lucros. Forma-se assim um ciclo, onde toda a

sociedade beneficia-se com seu desenvolvimento.

As técnicas usadas nas construções é o diferencial, é o que delimita como a empresa está junto ao mercado. São as maneiras próprias reconhecidas por meio de suas obras. Portanto, é importante citar estas fases, pois é indispensável para entender o valor que a atividade tem no conjunto socioeconômico. Pois, é dessa forma, que aprendemos como funcionam os seus processos, os regimes de tributação, as suas receitas e os seus custos.

De acordo com Faria (2004, p. 18 e 19), entende-se por construção civil obras hidráulicas e semelhantes, a realização das seguintes obras e serviços:

- a) edificações em geral;
- b) rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos;
- c) pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos;
- d) canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios;
- e) barragens, diques e outras assemelhadas.

No decorrer da construção, dos modificados tipos de obras referidos pelo autor, são necessários diferentes serviços que devem ser executados de acordo com cada etapa da obra.

Continuando com Faria (2004, p. 19), são serviços essenciais, auxiliares ou complementares à execução de obras de construção civil:

- a) estaqueamentos, fundações, escavações, aterros, perfurações, demolições, rebaixamento de lençóis de água, escoramentos e terraplanagens;
- b) concretagem e alvenaria;
- c) revestimentos e pinturas de pisos, tetos, paredes, forros e divisórias;
- d) carpintaria, serralheria, vidraçaria, marmoraria e outras assemelhadas.

O setor da construção civil, quando visto de maneira ampla, engloba atividades que vão desde a construção de grandes obras públicas até a construção de pequenas obras, como por exemplo, imobiliária comercial ou residencial, podendo ser uma reforma, construção de prédios, pontes, casas.

A construção civil e a atividade imobiliária diferem-se quanto a algumas atividades exercidas, sendo a segunda mais ampla e que compreende mais atividades, podendo ser toda construção de imóveis, locação, incorporação de imóveis e todo desmembramento de terrenos. As empresas da construção civil e

atividade imobiliária podem executar obras para terceiros sob sua administração ou empreitada.

### **2.1.1 Atividade Imobiliária**

A atividade imobiliária tem objetivo atender a sociedade, com suas obras de urbanização, moradia, lazer, oferecendo seus serviços cada vez melhor, com seus custos mais acessíveis e proporcionando serviço de melhor qualidade, visando sempre satisfazer seus clientes com os serviços realizados.

Contudo Cliquet (1984) afirma que a atividade imobiliária é popularmente conhecida como a atividade de compra e venda de imóveis, de desmembramento de terrenos, incorporação imobiliária e de construção de prédios para venda.

Para melhor compreensão, Costa (2000 p. 31) define atividade imobiliária como a atividade que:

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 Residências.

O autor (2000) ainda contribui afirmando que quando se tratar de construção de imóvel podem ser feitos contratos de empreitada, sendo que o empreendedor imobiliário é o responsável por acompanhar e fiscalizar a mesma.

Nesta atividade, os imóveis destinados à venda podem não estar concluídos, bastando estar registrados, no Cartório de Registro de Imóveis, a incorporação, para que se possa iniciar a venda das unidades. Todo imóvel destinado à compra e venda, seja entre pessoa jurídica e física ou vice-versa é considerado com uma unidade imobiliária.

Deste modo, Costa (2000) diz que, em relação à construção, esta pode ser realizada com recursos próprios ou por meio de financiamentos obtidos por meio de redes bancárias ou, ainda, com recursos dos compradores, no caso de construção em condomínio a preço de custo.

Os autores contribuem para este estudo afirmando que as empresas desse setor diversificam suas atividades, pois podem ser incorporadoras e construtoras e também prestam serviços relacionados a atividade da construção

civil.

Diante do exposto anteriormente, pode-se afirmar que a atividade imobiliária está ligada a construção civil, pois envolve todas as atividades como venda terrenos, construção, locação de bens e imóveis, entre outros.

### **2.1.2 Comitê de Pronunciamentos Contábeis**

O CPC foi criado de acordo com a Resolução CFC Nº 1.0255/05, e compreende a ajuda nos procedimentos da contabilidade, onde uma das principais características do CPC é estudar e analisar os pronunciamentos contábeis, onde representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

A necessidade, portanto, de harmonização das normas contábeis passou a fazer parte das preocupações dos principais organismos envolvidos com tais assuntos – como o Conselho Federal de Contabilidade, o IBRACON e a Comissão de Valores Mobiliários.

Sendo assim, o Conselho Federal de Contabilidade (2009) descreve que o CPC tem como objetivo o estudo, como o preparo e a emissão de pronunciamentos sobre processos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando a centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Contudo no que se refere ao Manual de Procedimentos (2006, p. 32) “é atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Contábeis”.

Iudicibus et al (2010, p. 15) contribui afirmando que “no Brasil, o nascimento do CPC se deu sob o formal, e forte apoio das autarquias governamentais CMV e BACEN, bem como a concordância do Ministério da Fazenda”.

Para tanto COAD (2009, p. 33) diz que:

o CPC tem a finalidade de dar o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos através de procedimentos de contabilidade e a informação dessa natureza, para assim permitir que a mesma faça a emissão de normas de acordo com a entidade reguladora brasileira, visando a centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Para que o CPC fosse reconhecido, foi preciso contar com a ajuda e participação de várias entidades que, conforme Braga e Almeida (2008, p. 147) colocam que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC foi criado a partir da junção dos esforços e objetivos das seguintes entidades:

Abrasca - Associação Brasileira das Companhias Abertas), Apimec Nacional- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, Bovespa - Bolsa de Valores do Estado de São Paulo, CFC - Conselho Federal de Contabilidade, Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, Fipecafi - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

O site da Receita Federal dispõe que o CPC é uma entidade livre, que foi criada por meio da Resolução CFC nº 1.055/05, como objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza.

Em síntese, pode-se dizer que o CPC tem a função de fazer a união das normas contábeis brasileiras, por meio de pronunciamentos, que depois de serem aprovados pelos órgãos reguladores, serão protegidos por meio de normas por lei, que cogitarem, para que haja sempre a conservação da qualidade, pois sendo assim, as empresas se sentirão mais seguras para administrar suas decisões.

### **2.1.3 Objetivo do CPC 17**

O CPC 17 foi criado para auxiliar as empresas na hora de fazer seus contratos de construção, pois assim elas terão o controle dos gastos e das receitas oriundas do serviço ou obra realizada.

Em síntese, Ludicibus et al (2010, p. 17), diz que o CPC 17 refere-se aos “contratos de construção, que foi criado por meio da (IAS 11), como antes: resultado apurado como execução, a não ser que imprevisível o término; prejuízo reconhecido imediatamente”.

Assim, para aprofundarmos um pouco mais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 17 (2009) contribui dizendo que o objetivo do mesmo é constituir o tratamento contábil das receitas e das despesas associados aos contratos de construção.

Portanto, referente à atividade executada, o CPC 17 (2009, p. 1) afirma que “as datas de início e término do contrato ocorrem, de regra, em períodos contábeis diferentes. Por isso, a contabilização dos contratos de construção é reconhecimento da receita e da despesa correspondente, ao longo dos períodos de execução da obra”.

Assim sendo, a IN SRF N° 21/79 diz que os períodos de efetivação das obras são considerados de acordo com:

o prazo de execução de que trata esta Instrução Normativa, não compreende o tempo, anterior ao início do prazo de vigência contratual, despendido na fabricação de quaisquer componentes mantidos em estoque e que venham a ser utilizados no adimplemento contratual.

Sobre o que foi dito anteriormente, a Instrução Normativa diz que o tempo para cumprimento das obras ou serviços só será válido a vigência do contrato, e também o prazo de efetivação, será em curto prazo ou em longo prazo, e tudo isso dependerá do tipo de obra ou serviço a ser feito, e os respectivos resultados serão tratados cada um o seu, os lançamentos deverão ser apresentados cada um separadamente.

Em todos os contratos que a entidade vir a fazer, deverá tomar como referência o que está dito em lei, portanto ao que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) descreve sobre os contratos não estão errados, mas o mesmo deveria seguir ao que está descrito em lei, onde um contrato pode ser feito em curto prazo ou em longo prazo.

Sendo assim, a IN SRF N° 21/79 da Receita Federal pronuncia que os contratos que forem feitos no período de 12 meses devem seguir:

Produção em Curto Prazo Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a 12 (doze) meses, a preço unitário de quantidades, o resultado devera ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada.

Para as entidades saberem fazer seus contratos em períodos relativos a

curto prazo até um ano, a Instrução Normativa SRF Nº 21/79 dispõe que:

na aplicação do disposto neste item é irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base, se conclua no período-base seguinte. No contrato que abranger múltiplas construções por empreitada, ou o múltiplo fornecimento de bens ou serviços com base em preço unitário e previr prazo de até um ano para a execução de cada unidade, sem prejuízo do disposto no subitem seguinte, o resultado devera ser apurado ao termino da execução de cada unidade, independentemente de a execução ser simultânea ou seqüencial.

Quando ocorrer que, num contrato em que a execução tenha sido prevista de boa fé para prazo não superior a um ano, a execução se prolongue por mais de 12 (doze) meses, o resultado será apurado nos termos dos itens seguintes. A parte do resultado correspondente ao período-base em que se iniciou a execução será tributada, acrescida de juros e correção monetária (Decreto-lei nº 1598/77, artigo 6º, parágrafo 7º), juntamente com a do período-base seguinte.

A respeito do que é citado na IN SRF Nº 21/79, os contratos em curto prazo nos empreendimentos da construção por empreitada ou fornecimentos de bens ou serviços a preços predeterminados, são aqueles que a execução se dá num prazo igual ou inferior a 12 meses. A Instrução Normativa salienta ainda que o resultado deva ser apurado quando completada a execução.

Já quando são obras que necessitem de um período maior que 12 meses, estas serão conforme a IN SRF Nº 21/79, que diz:

o contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução:

Porém, para que se firme um contrato com prazos superiores a um ano, a Instrução Normativa SRF Nº 21/79 diz que é preciso seguir algumas regras:

Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade. A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço. O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

Portanto, conforme o que foi dito anteriormente na IN SRF Nº 21/79 que,

independente do prazo de execução da obra, é preciso sempre fazer o contrato, onde se for de período de curto prazo, o mesmo será tratado com preço unitário da quantia dos serviços ou obras executadas; já quando for de período de longo prazo, o valor será fixado na formulação do contrato sendo que o mesmo está dependente de alterações.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. Este Pronunciamento utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual básico deste Comitê de Pronunciamentos Contábil denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro para determinar o momento em que as receitas do contrato e as despesas a elas relacionadas devam ser reconhecidas na demonstração do resultado. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação. (CPC 17, 2009).

No entanto, o CPC 17 (2009, p. 1) foi criado para ajudar as empresas a:

priorizar e assegurar que as demonstrações contábeis relativos ao que entidade possui as exposições necessárias para evidenciar a discricão empregada para a classificação do resultado por meio de mais que um período, bem como cuidar dos valores remanescentes por receber da receita apropriada e dos valores recebidos a mais do que a receita apropriada.

Complementando o que foi dito sobre o objetivo do CPC 17, o mesmo ajudará as empresas quando as mesmas precisarem demonstrar seus resultados decorrentes dos serviços prestados e das atividades realizadas.

#### **2.1.4 Alcance**

O alcance é a contabilização dos contratos correspondentes de construção onde é feito as demonstrações contábeis das entidades contratadas fornecedoras dos serviços na realização de atividades exercidas com a finalidade de construir ou promover a construção. (CPC 17, 2009).

Em síntese, conforme o CPC (2009), este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações contábeis das contratadas.

Além disso, se um Pronunciamento específico determinar diferentemente

do que está previsto neste, prevalece, para essas situações específicas, o determinado por esse outro Pronunciamento.

### **2.1.5 Definições**

Antes de falar dos contratos existentes, segue uma melhor compreensão, onde Ferreira (1999 apud CHOMA e CHOMA, 2005, p. 25) explana que contrato “é o acordo entre duas ou mais pessoas que entre si transferem direito ou se sujeitam a uma obrigação”.

Desta forma, o CPC 17 (2009, p. 2) sustenta que o contrato de construção:

é aquele que exclusivamente que tem por objetivo a negociação para a construção de um ativo único ou de uma combinação de ativos, desde que na função da sua concepção, tecnologia e função ou de seu propósito e uso final, sejam inter-relacionados ou interdependentes. Os contratos de construção podem ser elaborados por empreitadas ou por administração e são assim definidos.

Estes contratos podem ser estabelecidos de várias maneiras, mas, de acordo com a IAS 11, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de administração, sendo que alguns contratos podem ter as duas características, necessitando ter um preço máximo abordado.

O CPC 17 (2009, p. 2) esclarece que o “contrato pré-fixado é um contrato de construção em que o contratante concorda com o preço pré-fixado ou com a taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, estão sujeitos às cláusulas de custos escalonados”. Ainda, continuando a falar sobre os contratos, de acordo com o CPC 17 (2009, p. 2) existe o contrato de custo mais margem (cost plus) que “é um contrato de construção em que o contratado é reembolsado por custos projetados e aprovados pelas partes – ou de outra forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração pré-fixada”.

A respeito dos contratos, conforme o que o CPC 17 menciona, a diferença entre eles é a responsabilidade nominal das despesas. No preço pré-fixado é o construtor que realiza as despesas em seu nome, ao final repassa o custo ao dono da obra. Já no contrato de administração, todos os gastos são realizados diretamente em nome do dono da obra, mesmo que o construtor auxilie na cotação e

na compra dos materiais e na contratação da mão-de-obra.

As construções podem ser realizadas com recursos próprios, com financiamentos da rede bancária ou ainda com recursos dos próprios compradores.

As vendas podem ocorrer quando as unidades já estiverem concluídas ou ainda no período de construção, e estas vendas podem ser feitas a vista ou a prestação.

### **2.1.6 Combinação e Segmentação de Contratos de Construção**

Esta norma exige que cada contrato de construção deva ser aplicado separadamente. Portanto, para esta ocasião é necessário identificar um único ou conjuntamente a um grupo de contratos, para mostrar a parte real de um contrato ou de um grupo destes contratos. (CPC 17, 2009).

Portanto se um contrato cobrir vários ativos, a construção deve-se tratar cada um como um contrato de construção separadamente quando, conforme Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009, p. 3), os contratos de construção podem ser elaborados por empreitadas ou por administração e são assim definidos, como:

propostas separadas tiverem sido preparadas para cada ativo, cada ativo tiver sido objeto de negociação em separado e o contratado e contratante puderam aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada a cada ativo; Custos e receitas de cada ativo puderem ser identificados.

Já quando for coligação de contratos com um ou vários clientes, o contrato deve ser concordado como único, pois o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 17 (2009, p. 3 e 4) esclarece que:

o grupo de contratos for negociado como um pacote único;  
Os contratos estiverem tão diretamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de projeto único com margem de lucro global; e  
Os contratos forem executados simultaneamente ou em sequência contínua.

Portanto, um contrato pode estipular a construção de ativo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como contrato de construção separado quando:

O ativo diferir significativamente na concepção, tecnologia ou função do ativo ou ativos contidos no contrato original; ou o preço do ativo adicional for negociado sem levar em conta o preço do contrato original. (CPC 2009, p. 4).

A combinação e segmentação do contrato, conforme analisado e dito pelo CPC 17 (2009), será os contratos aplicados cada um separadamente, mas dependendo do negócio, em alguns casos, deverá ser norma objeto avulso. Por tanto, se for neste caso, é usado um único grupo de contratos, para assim ser demonstrado como o mesmo funciona.

### **2.1.7 Receita do Contrato**

Sendo assim, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010 p. 493) dizem que ao abordar sobre reconhecimento da receita na atividade imobiliária destacam que:

A atividade de compra e venda, loteamento e incorporação de imóveis têm procedimentos próprios de apuração do lucro real de cada período-base. Nas vendas a prazo ou em prestações a empresa deixa de reconhecer as receitas e os custos da atividade pelo regime de competência. As outras receitas operacionais e as receitas não operacionais, assim como as despesas operacionais são reconhecidas pelo regime de competência.

A receita do contrato, conforme os autores (2010) citam anteriormente, é o preço que foi acordado entre as partes quando foi feito o contrato, sendo que pode ser uma execução de obra, prestação de serviço, atividade de compra e venda.

As receitas devem ser aplicadas e contabilizadas conforme o CPC 30 (2009, p. 2) proveniente de:

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

Em relação ao que foi dito pelo CPC 30 (2009), este tem a função de identificar em quais circunstâncias deve ser reconhecida mediante contabilização, as receitas provenientes das seguintes transações.

Continuando ao que foi mencionado sobre o que é proveniente de receita, o CPC 30 (2009, p. 2) exemplifica cada uma das receitas conforme dito anteriormente:

O termo “bens” inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.

A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período estabelecido entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura.

Contudo, em relação ao que foi esclarecido sobre o que era proveniente de receitas, o CPC 30 (2009, p. 3) afirma utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade que dá origem a receitas na forma de:

- a) juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;
- b) royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores; e
- c) dividendos – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.

Entretanto, o CPC 17 (2009, p. 4) demonstra o que deve compreender a receita de contrato:

a quantia inicial da receita acordada no contrato;  
 as variações decorrentes de solicitações adicionais, as reclamações, os pagamentos de incentivos contratuais;  
 na extensão em que for provável que venham a resultar em receita; e  
 estejam em condições de serem confiável e mensurado.

Por tanto, em relação ao que ao que o CPC 17 (2009) mencionou onde ao final de um contrato é preciso mensurar quais são as receitas e também o reconhecimento das entradas de recursos da entidade e que podem ter diferentes definições, entre a norma e a doutrina, mas que dão o mesmo entendimento ao assunto.

A receita do contrato é a aquisição pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser aparentada por inseguranças que estão sujeitas ao desfecho de eventos posteriores. As estimativas precisam ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem. (CPC 17, 2009 p. 4).

Da mesma forma, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 30 (2009, p. 3) contribui dizendo que:

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

Em relação ao que foi relatado pelo CPC 17 e o CPC 30, a receita é definida pelo preço certo referente ao período que foi executado as atividades e, também, com a entrada da receita do ganho, deste modo terá aumento no patrimônio líquido.

### **2.1.8 Custos do Contrato**

Em suma, Faria (2004, p. 22) diz que na atividade imobiliária o custo pode ser por meio de:

- a) O custo de aquisição de matérias e quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção, inclusive os custos de transportes e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos na aquisição ou importação desses insumos;
- b) O custo dos serviços aplicados ou consumidos na produção inclusive os tributos sobre eles devidos que onerem o contribuinte;
- c) O custo do pessoal na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- d) Os custos de locação, arrendamento mercantil, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- e) Os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- f) Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Referente ao que foi dito anteriormente pelo autor (2004), os custos dos contratos são os serviços que a empresa contratada tenha com terceiros para a execução das obras, embora ainda não tenham sido incorridos, bem como os custos de matérias-primas, pessoal, serviços prestados.

Portanto, são admitidos como custos, conforme Faria (2004, p. 23), “os pagamentos de bens ou serviços adquiridos ou contratados para específica aplicação no empreendimento de que a unidade vendida faça parte”.

Segundo Scherrer (2003, p. 24), “os custos contratados podem ser definidos como custos adicionais aos pagos ou incorridos, uma vez que se trata de valores convencionados para serviços complementares à construção do Imóvel”.

Do mesmo ponto de vista, Nepomuceno (2004, p. 52) compartilha dizendo que “os custos contratados são aqueles que, na oportunidade do lançamento do

empreendimento ao público para venda, ou no curso das obras, ainda não tenham sido incorridos ou pagos, porém, objeto e contrato firmado para fornecimento de material ou execução de serviços”.

Sendo assim, Faria (2006, p. 22) explica o que são considerados custos na atividade imobiliária, desde que diretamente relacionados com o plano ou projeto:

aquisição de materiais e quaisquer bens aplicados na produção, inclusive o custo de transporte e seguro e os tributos na aquisição dos mesmos, exceto os impostos recuperáveis; Os serviços aplicados na produção; Mão-de-obra aplicada na produção; Locação, arrendamento mercantil, manutenção e reparos e a depreciação dos bens aplicados na produção; Os encargos de amortização e de exaustão.

Contribuindo ao que os autores falaram anteriormente, custo decorrente de contrato são os serviços que a entidade executa por meio de terceiros, como obras de urbanização, reformas, pontes, prédios entre outras.

Visto que o custo abrange as despesas, os gastos incorridos para uma determinada obra.

De acordo com a IN SRF Nº 21/79, os custos computáveis na apuração do resultado de um contrato são:

I - os custos diretos e indiretos (matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação;  
II - o custo total orçado ou estimado e seus reajustes.

Portanto, quando acontecer reajustes de custo conforme a IN SRF Nº 21/79 será:

I - de modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;  
II - de reajustes por variações de preços, na forma seguinte.

A Instrução Normativa também afirma que o custo total orçado ou estimado reajustado será igual a soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para complemento da execução.

Assim sendo, no período-base em que se completar a execução na apuração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado

reajustado, o custo total efetivo.

Os custos decorrentes de contratos superiores há um ano terão seu resultado dos contratos de produção a longo prazo, que de acordo com Faria (2004, p. 102), é computado de acordo a cada período base.

- I. Custo de construção ou produção dos bens ou serviços ocorridos
- II. Durante o período-base;
- III. Parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação sobre um preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executado no período - base , que poderá ser apurada:
  - a) Com base na relação entre os custos ocorridos no período – base e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou
  - b) Com base no laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou de bens ou serviços, que certifiquem a porcentagem executada em função do processo físico da empreitada ou produção.

De acordo com o que o autor mencionou sobre os custos a longo prazo, deverá ser o custo da construção ou produção e também para fazer parte é preciso ter parte total da empreitada.

### **2.1.9 Reconhecimento das Receitas e das Despesas do Contrato**

A atividade da construção civil engloba vários tipos de obras e serviços que devem ser reconhecidos às receitas e às despesas decorrentes dos mesmos. Portanto, existem alguns tipos de contrato, e para cada um, a forma de apuração da receita e do custo é tratada de forma diferente.

Sendo assim, o CPC 17 (2009, p. 7 e 8) exemplifica como seria a contabilização da receita e das despesas por meio do contrato de preço fixo, que no final da construção, pode ser estimado quando estiverem satisfeitas as seguintes condições:

- (a) a receita do contrato puder ser mensurada confiavelmente;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- (c) os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, puder ser confiavelmente mensurados; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores.

Deste modo, também existe o contrato custo mais margem, que de

acordo com CPC 17 (2009, p.8), sua atividade é dada por encerrada quando pode ser confiável e estiverem satisfeitas as seguintes condições:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- (b) os custos atribuíveis ao contrato, sejam ou não reembolsáveis, puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados.

Ao término do contrato de construção, se provável demonstrar quais foram os gastos, despesas incorridas, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009, p. 8) diz que:

a receita e a despesa (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. A perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

Ao final de um contrato de construção deve-se ter totalmente mensurado as receitas e os custos do contrato, de acordo com o CPC 17 (2009, p. 8).

O reconhecimento da receita e da despesa (transferência do custo para o resultado) referentes à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem completada. Segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contratado durante a execução do contrato.

As empresas devem divulgar valor dos ganhos associados aos contratos de construção e reconhecer no período contábil de referência. Os métodos utilizados na determinação das receitas também devem ser reconhecidos no período e os custos incorridos e os resultados reconhecidos até a data do balanço, o valor dos adiantamentos recebidos e os valores de retenção também devem ser demonstrados. CPC17 (2009).

Portanto, a IN SRF N° 21/79, conforme a Receita Federal, o preço total ou a receita deverá ser lançado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou aditamento.

### **2.1.10 Reconhecimento de Perda Esperada**

Como citado anteriormente, após o término da construção, o CPC (2009) profere que a respeito do encerrado do contrato, é analisado a receita total do contrato, visto que ocorreu a perda esperada, deverá esta ser reconhecida imediatamente no resultado.

Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009, p. 11), a quantia de tal perda é determinada independentemente:

- (a) de haver ou não sido iniciado o trabalho relativo ao contrato;
- (b) da fase de execução do contrato; ou
- (c) da quantia de lucros esperada em outros contratos que não sejam tratados como contrato de construção único estipulado.

As despesas representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, são as reduções do lucro. As despesas indicam o gasto que se obteve em determinados serviços de fatores relacionados diretamente ou indiretamente a produção e venda do produto da empresa.

Em suma ao que foi elucidado, conforme o CPC 17 (2009), sobre perda, é entendido como o que decorre de um contrato feito entre as partes envolvidas para execução de uma obra; o prejuízo é quando as despesas que excederam ao que foram estipulados no contrato e os custos forem maiores aos projetados.

A expressão perda pode ser tratada de maneira como o inverso de ganho, sendo o efeito líquido desfavorável que não surge das operações normais, mas sim do empreendimento.

### **2.1.11 Alteração nas Estimativas**

As alterações das estimativas, também são tratadas pela IAS 08, onde o método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contábil, as estimativas correntes das receitas do contrato e custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração na estimativa da receita nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contábil. As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de ganhos e de

gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subseqüentes. (CPC 17, 2009).

## 2.2 DIVULGAÇÃO

Deve ser divulgada a quantia da receita do contrato, reconhecida no período e os métodos usados para o reconhecimento. De acordo com o CPC (2009), a empresa deve apresentar a quantia bruta devida a clientes e por clientes, relativa aos serviços de contrato, em seu passivo e ativo, respectivamente.

Portanto, a “divulgação do que se segue para os contratos em curso devem estar apresentados a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos, a quantia de adiantamento recebido e a quantia de retenção”. (CPC, 2009, p. 11).

Portanto, a entidade deve informar o que deve constar nos contratos em curso na data do balanço, que conforme o CPC (2009, p. 11), deve ser inserido a “quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até a data, a quantia de adiantamentos recebidos e a quantia de retenções”.

Em síntese, o CPC (2009) explica que as retenções correspondem ao valor da parte da fatura retida pelo contratador e que a mesma só será liberada depois que estiverem atendidas as condições especificadas no contrato ou quando os defeitos que motivaram a retenção tiverem sido sanados. Também, referentes às faturas decorrentes de medições, são as quantias faturadas relativas aos trabalhos executados de contrato quer tenham ou não sido pagas pelo contratante. E os adiantamentos são quantias recebidas pelo contratado antes que o correspondente trabalho tenha sido executado.

## 2.3 EXEMPLO ILUSTRATIVO

Para melhor entender como funcionam as despesas e as receitas decorrentes de um contrato de construção, o seu estágio de execução de acordo com CPC (2009, P. 13 e 14), segue exemplo que explanará os dados da construtora XYZ.

A Construtora XYZ assinou um contrato na modalidade preço fixo para edificar uma ponte por \$ 9milhões. Quando da assinatura a construtora estimava os custos totais em \$ 8 milhões. O prazo de construção foi fixado em três anos.

Ao final do primeiro ano da construção, os custos foram revistos e passaram para \$ 8.050 milhões.

Durante o segundo ano o contratante aprovou alterações que resultaram em um acréscimo de \$ 200 mil na receita e de \$ 150 mil nos custos.

Ao final do segundo ano, os custos incorridos pela construtora incluíam \$ 100 mil relativos a materiais adquiridos e estocados, para serem utilizados no terceiro ano, próximo à conclusão da obra.

A Construtora XYZ determina o estágio de execução das obras calculando a proporção dos custos incorridos relacionados aos trabalhos executados até a data da mensuração, contrapondo-os às últimas estimativas de custos totais para executar a obra.

Após a execução da obra, são contabilizadas as informações financeiras, que constituem para gerar os dados necessários na apuração dos ganhos e das despesas. Portanto são apresentadas quais informações usadas no período de construção da obra, que são as seguintes:

Quadro 1 – Empresa XYZ Receitas e Despesas

|                                       | Ano 1        | Ano 2        | Ano 3        |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Receita inicialmente projetada</b> | 9.000        | 9.000        | 9.000        |
| <b>Varição</b>                        | <u>0</u>     | <u>200</u>   | <u>200</u>   |
| <b>Receita total</b>                  | <u>9.000</u> | <u>9.200</u> | <u>9.200</u> |
| <b>Custos incorridos</b>              | 2.093        | 6.168        | 8.200        |
| <b>Custos a incorrer</b>              | <u>5.957</u> | <u>2.032</u> | <u>0</u>     |
| <b>Custos totais estimados</b>        | <u>8.050</u> | <u>8.200</u> | <u>8.200</u> |
| <b>Resultado estimado</b>             | 950          | 1.000        | 1.000        |
| <b>% de execução</b>                  | 26%          | 74%          | 100 %        |

Fonte: Adaptado pela autora, referente CPC17 (2009, p. 13 e 14).

Sendo assim, para que um serviço ou determinada obra seja executada com sucesso e que o retorno seja o esperado, é preciso passar por vários processos como foi citado no exemplo.

O estágio de execução relativo ao 2º ano (74%) é obtido após eliminar os custos incorridos no 1º ano e os \$ 100 mil relativos aos materiais estocados que somente serão utilizados no 3º ano.

Os montantes de receitas, despesas e resultado reconhecidos nas demonstrações contábeis ao longo dos três anos são os seguintes:

Quadro 2 – Execução Obra empresa XYZ

|                        | Ano 1        | Ano 2 | Ano 3        |
|------------------------|--------------|-------|--------------|
| <b>Ano 1</b>           |              |       |              |
| Receita (9.000 x 26%)  | 2.340        | 0     | 2.340        |
| Despesas (8.050 x 26%) | <u>2.093</u> | 0     | <u>2.093</u> |
| Resultado              | 247          | 0     | 247          |

|                        |              |              |              |
|------------------------|--------------|--------------|--------------|
|                        |              |              |              |
| <b>Ano 2</b>           |              |              |              |
| Receita (9.200 x 74%)  | 6.808        | 2.340        | 4.468        |
| Despesas (8.200 x 74%) | <u>6.068</u> | <u>2.093</u> | <u>3.975</u> |
| Resultado              | 740          | 247          | 493          |
|                        |              |              |              |
| <b>Ano 3</b>           |              |              |              |
| Receita (9.200 x 100%) | 9.200        | 6.808        | 2.392        |
| Despesas               | <u>8.200</u> | <u>6.068</u> | <u>2.132</u> |
| Resultado              | 1.000        | 740          | 260          |

Fonte: Adaptado pela autora, referente CPC 17 (2009, p. 14).

O exemplo evidencia os três anos da execução da obra, onde constam as receitas e as despesas que foram necessárias para o processo de efetivação da construção ou do serviço prestado. Sendo assim, é feita contabilização para se poder obter os resultados.

### 3 METODOLOGIA

Para obter um estudo científico faz-se necessário trazer o significado da metodologia da pesquisa, na qual evidencia as ações do pesquisador para uma melhor estrutura do tema elaborado.

A metodologia é a forma que o pesquisador vai descrever seu trabalho. Contudo Vianna (2001, p. 25) esclarece que “a metodologia pode ser entendida como a ciência e a arte de como desencadear ações de forma a atingir os objetivos propostos para ações que devem ser definidas com pertinência, objetividade e fidedignidade”.

Quanto ao objetivo do problema, trata-se de uma pesquisa descritiva, que apresenta os aspectos de grande importância em relação ao tema a ser investigado. Conforme Santos (2000, p. 26), a pesquisa descritiva é o “levantamento das características conhecidas, componentes do fato/fenômeno/problema”.

Complementam Cervo e Bervian (2002, p. 66) que “a pesquisa descritiva desenvolve-se principalmente, nas ciências humanas sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

Na tipologia de pesquisa, quanto aos procedimentos, será utilizada a pesquisa bibliográfica e estudo de caso, que se faz necessário para fundamentar, teoricamente, o objeto de estudo, que é o de demonstrar a tributação de uma empresa do ramo da construção civil, onde será utilizado na elaboração da pesquisa livros e artigos científicos.

De acordo com Gil (1996, p. 48):

a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Os autores Cervo e Bervian (2002) complementam que praticamente todo conhecimento humano pode ser encontrado em livros ou outros materiais impressos. Eles ainda mencionam que “na pesquisa bibliográfica, a fonte das informações, por excelência, estará sempre na forma de documentos escritos, estejam eles impressos ou depositados em meios magnéticos ou eletrônicos”. (CERVO e BERVIAN, 2002, p.

66).

No estudo de caso, de acordo com Santos (2000, p. 28 e 29), é entendido como “selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos [...], cujo objeto pode ser qualquer fato/fenômeno individual, ou um de seus aspectos”.

Serão utilizados outros métodos de pesquisas, com caráter quantitativo devido a importância no avanço do conhecimento que ambos proporcionaram.

De acordo com Oliveira (2000, p. 155), “o método quantitativo é muito utilizado no desenvolvimento das pesquisas descritivas, na qual se procura descobrir e classificar a relação entre variáveis, assim como na investigação da relação de causalidade entre os fenômenos: causa e efeito”.

Sampieri et al (2006, p. 5) colaboram afirmando que para abordar sobre pesquisas de caráter quantitativo é preciso que seja:

Utilizado a coleta e a análise de dados para responder às questões de pesquisa e testar as hipóteses estabelecidas previamente, e confia na medição numérica, na contagem e freqüentemente no uso de estatística para estabelecer com exatidão os padrões de comportamento de uma população.

Diante destes procedimentos pretende-se chegar a esfera e apresentar os dados, proporcionando uma classificação das informações com que se propõe na realização desta pesquisa, bem como atingir os objetivos propostos.

## 4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo vai-se abordar sobre a caracterização da empresa objeto de estudo, sendo que da mesma é extraído os dados coletados, bem como analisar e comparar as receitas e as despesas relativas à prestação de serviços. Após este processo, é enfatizado as principais indagações e características oriundas do CPC 17.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa analisada no estudo de caso é fictícia e localiza-se no Sul de Santa Catarina. Suas atividades tiveram início com projetos de implantação de linhas de transmissão de alta tensão, sendo seu foco de atuação o Estado de Santa Catarina e, também, o Rio Grande do Sul. Por meio da mesma, é extraído os dados e as informações necessárias para a demonstração do estudo.

Com o aumento das construções e prestações de serviços, a procura por mão-de-obra qualificada, é uma das necessidades da implantação e melhoria que a empresa procurou unificar.

Desta forma, a empresa investe constantemente na melhoria da qualidade de seus produtos e serviços, buscando o que existe de mais moderno nos segmentos em que atua, principalmente no campo de levantamentos topográficos e cadastrais, cadastro técnico urbano, implantação e pavimentação de rodovias e vias urbanas, bem como na produção de materiais britados e asfalto usinado a quente. Além de se dedicar a prestação de serviços técnicos especializados na área da construção rodoviária, engenharia civil, engenharia de agrimensura, produção e vendas de massa asfáltica e materiais britados.

Nesses 40 (quarenta) anos de atividade, a empresa consolidou a sua participação no mercado de prestação de serviço, especificamente na área de construção rodoviária e execução de serviços de agrimensura, com a realização de obras para iniciativa pública e privada, bem como para empresas privadas, em diversos estados do território brasileiro.

Dentre os vários serviços que a empresa fornece, existem outros como os de edificações em alvenaria e concreto, que são as pontes em madeira ou concreto, viadutos em concreto, redes de água, esgoto cloacal, redes de drenagem pluvial,

fundações para estruturas e torres de linhas de transmissão e obras complementares.

Com a acirrada concorrência no mercado, a empresa, objeto de estudo, visa sempre priorizar seus trabalhos, com a implantação de rodovias, estradas e arruamentos, também terraplenagem e compactação de áreas para a implantação de indústrias, subestações e outros projetos, como execução de aterros compactados para barragens e diques, desmonte e remoção de coberturas para mineração a céu aberto, a recuperação ambiental de áreas degradadas, os revestimento primário de estradas e arruamentos, pavimentação de rodovias, estradas e arruamentos (concreto asfáltico, concreto rígido, lajotas) e a restauração e reabilitação de rodovias.

Todavia, para que a empresa consiga os seus materiais completos, e que não falte nada, esta começou a comercializar matérias, como o de materiais britados de várias bitolas, concreto asfáltico usinado a quente, com adição de polímeros ou borracha pneumática e o seixo rolado “in natura” ou peneirado.

#### 4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS COLETADOS

Neste ponto, contudo é analisado o Balanço Patrimonial e o DRE da empresa em estudo, sendo que os dados pertinentes a pesquisa serão extraídos, para assim ser feito o estudo e averiguado se as informações que decorrem das obras realizadas e os serviços prestados estão de acordo com a Instrução Normativa 21/79 e o CPC 17, que trata sobre os contratos de construção, receitas e as despesas.

#### 4.3 SERVIÇOS EXECUTADOS A RECEBER

A empresa em estudo realizou várias atividades referentes à construção civil, decorrentes no ano 2011 e 2012, sendo que para poder demonstrar como foram seus respectivos saldos dos serviços realizados, é preciso primeiramente demonstrar as informações do Balanço Patrimonial da empresa, mostrando assim, as suas obras executadas. Desta forma, pode-se considerar como receita, apenas quando a execução da obra for concluída.

No Balanço Patrimonial, a conta do Ativo Circulante, referente aos serviços executados a faturar, é considerado como os serviços que já foram prestados, faltando à autorização ou liberação, para emissão do faturamento, podendo fazer a emissão da nota fiscal e geração contas a receber.

Quadro 3 – Balanço Patrimonial Ativo

| <b>BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO</b><br><b>(Valores expressos em Reais)</b> |                              |                              |
|---|------------------------------|------------------------------|
| <b>ATIVO</b>  | <b>2012</b>                  | <b>2011</b>                  |
| <b>CIRCULANTE</b>   | <b><u>91.647.303,66</u></b>  | <b><u>83.705.321,68</u></b>  |
| Caixa e equivalentes de caixa   | 23.306.431,83                | 27.587.644,61                |
| Clientes  | 38.575.581,43                | 22.758.019,13                |
| Serviços executados a faturar   | 25.960.320,24                | 31.236.731,02                |
| Adiantamentos Diversos  | 1.959.687,13                 | 1.666.568,11                 |
| Impostos a recuperar  | 74.891,25                    | 71.515,35                    |
| Estoques  | 1.285.604,55                 | 181.205,26                   |
| Outros direitos realizáveis   | 483.797,99                   | 202.582,78                   |
| Despesas do exercício seguinte  | 989,24                       | 1.055,42                     |
| <b>NÃO CIRCULANTE</b>   | <b><u>35.155.503,01</u></b>  | <b><u>81.722.428,66</u></b>  |
| <b>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>   | <b><u>206.044,48</u></b>     | <b><u>9.227.658,01</u></b>   |
| Outros direitos realizáveis   | 206.044,48                   | 166.494,30                   |
| Partes relacionadas   | 9.061.163,71                 |                              |
| <b>IMOBILIZADO</b>  | <b><u>34.949.458,53</u></b>  | <b><u>72.494.770,65</u></b>  |
| Terrenos  | 2.165.449,80                 | 1.596.846,45                 |
| Edificações   | 1.964.463,93                 | 1.964.463,93                 |
| Máquinas e equipamentos   | 6.815.163,93                 | 11.153.865,53                |
| Móveis e utensílios   | 168.728,57                   | 168.728,57                   |
| Veículos  | 38.930.601,73                | 42.806.335,34                |
| Direitos de uso de telefone   | 4.404,57                     | 4.404,57                     |
| Jazidas de minerais não metálicos   |                              | 36.667.982,57                |
| (-) Depreciação e exaustão acumulada  | (15.099.354,08)              | (21.867.856,31)              |
| <b>TOTAL DO ATIVO</b>   | <b><u>126.802.806,67</u></b> | <b><u>165.427.750,34</u></b> |

Fonte: Adaptado pela Autora.

Quadro 4 – Balanço Patrimonial Passivo

| <b>BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO</b><br>(Valores expressos em Reais) |                              |                              |
|--|------------------------------|------------------------------|
| <b>PASSIVO</b>   | <b>2012</b>                  | <b>2011</b>                  |
| <b>CIRCULANTE</b>  | <b><u>29.016.830,65</u></b>  | <b><u>26.650.732,28</u></b>  |
| Fornecedores   | 11.476.588,04                | 9.601.167,61                 |
| Salários e ordenados a pagar   | 643.590,18                   | 717.539,23                   |
| Impostos, taxas e contribuições  | 4.204.342,08                 | 4.068.265,91                 |
| Instituições financeiras   | 2.414.177,22                 | 3.971.279,75                 |
| Arrendamento mercantil   | 228.414,16                   | 610.905,49                   |
| Provisão de férias   | 855.783,85                   | 912.207,82                   |
| Dividendos e juros s/ capital próprio a pagar                                | 8.868.428,89                 | 6.253.713,56                 |
| Outras obrigações  | 325.506,23                   | 515.652,91                   |
| <b>NÃO CIRCULANTE</b>  | <b><u>5.921.166,20</u></b>   | <b><u>5.363.051,00</u></b>   |
| <b>EXIGIVEL A LONGO PRAZO</b>  | <b><u>5.921.166,20</u></b>   | <b><u>5.363.051,00</u></b>   |
| Instituições financeiras   | 680.446,72                   | 708.647,84                   |
| Arrendamento mercantil   |                              | 228.414,16                   |
| Impostos e contribuições diferidas   | 5.240.719,48                 | 4.415.989,00                 |
| <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>  | <b><u>91.864.809,82</u></b>  | <b><u>133.413.967,06</u></b> |
| <b>Capital realizado</b>   | <b><u>70.000.000,00</u></b>  | <b><u>70.000.000,00</u></b>  |
| <b>Reserva legal</b>   | <b><u>2.708.616,96</u></b>   | <b><u>1.489.788,44</u></b>   |
| <b>Reservas de reavaliação</b>   | <b><u>1.464.242,58</u></b>   | <b><u>30.328.348,79</u></b>  |
| <b>Resultados acumulados</b>   | <b><u>17.691.950,28</u></b>  | <b><u>31.595.829,83</u></b>  |
| De exercícios anteriores a disposição da assembléia                          |                              | 18.416.002,56                |
| Do exercício a disposição da assembléia                                      | 17.691.950,28                | 13.179.827,27                |
| <b>TOTAL DO PASSIVO</b>  | <b><u>126.802.806,67</u></b> | <b><u>165.427.750,34</u></b> |

Fonte: Adaptado pela Autora.

O Balanço Patrimonial demonstra os valores que a empresa tem de receita, referente às obras faturadas. Para obter as informações necessárias, foi feito um exemplo por meio de gráfico, pois, desta forma, será demonstrado como foram os resultados obtidos pela empresa em 2011 e 2012, onde os valores obtidos nos dois anos foram positivos, tendo um bom resultado para a empresa.

Os serviços executados pela empresa são realizados normalmente através de contratos a preços e prazos estipulados. As formas de medição dos serviços, de pagamentos e as especificações técnicas para execução também são

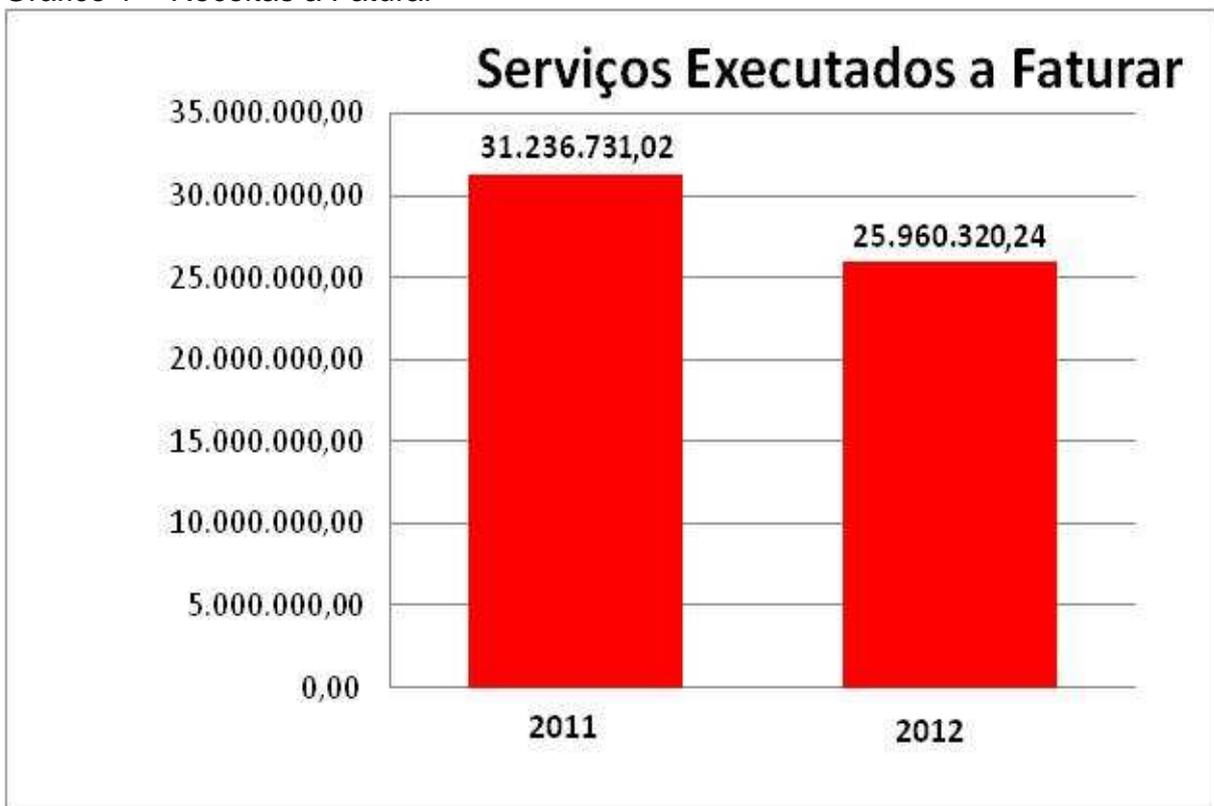
determinadas em contrato, sendo específico para cada obra.

O procedimento de execução dos serviços prestados será descrito tomando-se por base a obra em análise, considerando o início da atividade.

#### 4.3.1 Serviços a Faturar

É perceptível que a empresa teve bastantes serviços executados e que grande parte do faturamento, obras realizadas, foi feito a prazo. Diante disso, o gráfico a seguir mostra o quanto à empresa tem de obras faturadas para receber.

Gráfico 1 – Receitas a Faturar



Fonte: Adaptado pela Autora.

Conforme dados constantes no gráfico 1, percebe-se que os resultados obtidos sobre os serviços executados a faturar, de acordo com as notas explicativas, são valores a receber decorrentes de obras por empreitada e a comercialização de produtos. A grande maioria das obras realizadas pela empresa ocorre por meio de órgãos de administração pública, que conforme descrito nas notas explicativas, mesmo que não emitidas as notas fiscais de faturamento, são mantidos como

serviços executados a faturar em contrapartida da receita do exercício. Sendo que, depois de feitas as notas fiscais, são transferidas para a carteira de clientes.

Deste modo, o CPC 17 afirma que os faturamentos em andamento são os montantes faturados pelo trabalho executado de um contrato, quer tenham sido pagos ou não pelo contratante.

Sustentando o que o CPC 17 pronunciou, a Instrução Normativa Nº 21/79 diz que a apuração do resultado em cada período e a inclusão na determinação do lucro líquido, que será feita mesmo que não tenha ocorrido a transferência de propriedade, independentemente de ter recebido ou não, ou faturado qualquer adiantamento de preço. Contudo, referente os dados analisados, a empresa em análise está seguindo o que está descrito na Lei e no CPC 17.

#### 4.4 RECEITAS OBRAS REALIZADAS

Para fins de controle de apuração do resultado é elaborada a DRE, que neste caso a mesma apresenta os resultados obtidos pela empresa, as receitas de seus serviços prestados e os custos dos mesmos. Os valores demonstrados, dos resultados obtidos na demonstração do resultado (DRE), são referentes aos anos de 2011 e 2012.

Quadro 5 - DRE

| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31 DE DEZEMBRO</b>                             |                       |                       |
|---|-----------------------|-----------------------|
| <b>(Valores expresso em reais)</b>  |                       |                       |
|   | 2012                  | 2011                  |
| <b>OPERAÇÕES CONTINUADAS</b>  |                       |                       |
| Receita líquida da prestação de serviços e da venda de mercadorias                          | <b>206.649.453,84</b> | <b>147.941.953,84</b> |
| <b>CUSTOS DOS SERVIÇOS E MERCADORIAS</b>  | -161.068.180,78       | -114.094.062,78       |
| <b>LUCRO BRUTO</b>  | <b>45.581.273,06</b>  | <b>33.847.891,06</b>  |
| Despesas gerais e administrativas   | -10.983.137,97        | -11.146.373,04        |
| Outras receitas e despesas  |                       | -651.229,75           |
| <b>RESULTADO ANTES DOS EFEITOS FINANC.</b>  | <b>34.598.273,06</b>  | <b>22.050.287,57</b>  |
| Receitas financeiras  | 1.492.505,69          | 3.536.836,48          |
| Despesas financeiras  | -6.167.092,79         | -6.057.194,84         |
| <b>RESULTADO ANTES DAS PROVISÕES DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES E JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO</b> | <b>29.923.547,99</b>  | <b>19.529.929,21</b>  |
| Provisão p/ Irapj e Csl - Corrente  | -9.463.833,62         | -7.278.053,46         |
| Provisão p/ Irapj e Csl - Diferido  | -746.322,97           | 927.951,52            |
| <b>REVERSÃO DOS JUROS S/ O CAPITAL PRÓPRIO</b>  | <b>5.634.318,56</b>   | <b>5.365.356,01</b>   |

|  |                             |                             |
|--|-----------------------------|-----------------------------|
| <b>LUCRO LÍQUIDO DAS OPERAÇÕES CONTINUADAS</b> | <b><u>25.347.709,96</u></b> | <b><u>18.545.183,28</u></b> |
| <b>OPERAÇÕES DESCONTINUADAS</b>                |                             |                             |
| Lucro/Prejuízo das operações descontinuadas    | -971.139,68                 |                             |
| <b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>              | <b><u>24.376.570,20</u></b> | <b><u>18.545.183,28</u></b> |
| Lucro por ação                                 | 243,77                      | 185,45                      |

Fonte: Adaptado pela autora.

O DRE apresenta o total da receita líquida da prestação de serviço e da venda de mercadorias e, também, os custos dos serviços e mercadorias decorrentes das obras feitas no ano de 2011 e 2012.

Em síntese, é o que a empresa obteve de ganho e os gastos que ela teve para execução das suas obras. Portanto, para analisar se os resultados estratificados da DRE estão corretos, é preciso fazer comparação.

#### 4.4.1 Gráfico de Receitas Obras Realizadas

De acordo com o gráfico explanado abaixo, serão demonstradas as receitas, o ganho que a entidade obteve referente ao ano de 2011 e 2012.

Gráfico 2 – Receitas Obras Realizadas



Fonte: Adaptado pela Autora.

As receitas representam, conforme as notas explicativas, a contraprestação recebida ou a receber, conforme a comercialização de mercadorias ou serviços realizados no curso normal da entidade. Sendo que, conforme os dados informados no gráfico, a receita é apresentada líquida, livre dos impostos, devoluções, abatimentos e descontos, que é representada pela execução de obras independente da emissão de notas fiscais.

Portanto, a entidade reconhece a receita conforme descrito nas notas explicativas, quando o valor da receita pode ser mensurado com segurança e, também, os benefícios econômicos futuros que rendem para a empresa, desde que, os critérios específicos tenham sido atendidos, conforme todas as atividades da entidade.

Desta forma, os serviços prestados e a venda de mercadorias são reconhecidos quando a empresa presta o serviço ou vende um produto ao cliente, sendo que, o mesmo assume o controle do produto, na mesma data em que ocorre a transação. As formas de pagamento são realizadas em dinheiro, ou por banco ou por outro jeito de pagamento.

Em relação ao que foi dito nas notas explicativas sobre as receitas decorrentes das prestações de serviços da entidade, o CPC 17 compartilha dizendo que as empresas devem compreender que as receitas são decorrentes da aquisição pelo valor justo da negociação feita, sendo ela recebida ou a receber. Desta forma, após o término do contrato é preciso saber quais são as receitas.

A IN Nº 21/79 afirma que o valor total ou receita, deverá ser demonstrado na apuração do resultado pelo valor acordado no contrato, incluído os reajustamentos, conforme descrito no contrato.

Com a elaboração de uma demonstração de resultado das obras é possível que a empresa visualize o resultado gerado por cada execução de serviço, separadamente. A apuração da DRE, por parcela executada ou por mês, facilitaria o acompanhamento dos resultados das obras no decorrer de sua execução, gerando informações sobre o retorno de cada parte da obra.

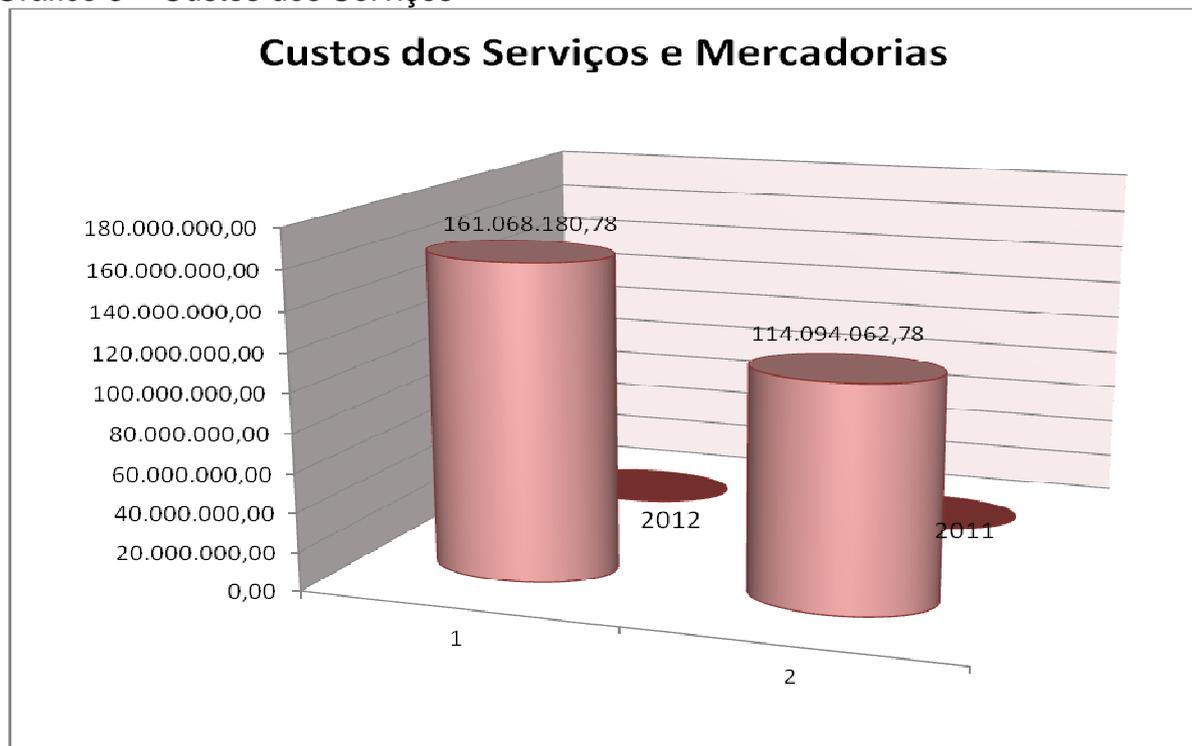
No caso da obra exemplificada, poderia ser elaborada uma DRE para cada atividade da obra, possibilitando que a empresa tenha a informação do resultado de cada uma das atividades, facilitando o controle de possíveis desvios na estimativa de lucro, permitindo que a empresa saiba exatamente que atividade está gerando mais ou menos lucro.

A proposta do estudo foi elaborada a partir das necessidades da empresa em relação ao planejamento e controle das suas obras. A seqüência da proposta sugere que a empresa, primeiramente realize o planejamento das suas obras e, posteriormente, utilize esses instrumentos para realizar o acompanhamento e o controle das suas prestações de serviços.

#### 4.4.2 Custos dos Serviços Realizados

O custo nada mais é do que se não os gastos que se teve para realização de determinada obra, ou serviço realizado. Apresentando os valores da empresa em estudo, as despesas que obteve para execução das obras:

Gráfico 3 – Custos dos Serviços



Fonte: Adaptado pela Autora

Conforme nota explicativa apresenta, o custo ou valor líquido de realização, e dentre estes dois, será usado o menor. O custo é avaliado pelo método de avaliação de estoque, que é o custo médio ponderado, já o valor líquido de realização corresponde ao preço de venda, que é estimado menos os custos para assim encerrar e vender os quais não superam os preços do mercado. De acordo

com os dados extraídos do gráfico, o custo em 2012 foi bem mais elevado em relação ao ano de 2011.

Com relação a estes, a IN Nº 21/79 dispõe que os custos podem ser diretos ou indiretos, e o que engloba o custo são matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos gerais de fabricação, incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos serviços.

Contudo o CPC 17 contribui dizendo que os custos do contrato devem compreender os custos, que estão diretamente relacionados com o contrato, também os custos que sejam referentes à atividade do contrato de modo geral e que possam ser alocado nos contratos. Outros custos podem fazer parte, desde que sejam informados as atribuições ao cliente, conforme o que for acordado no contrato.

Quadro 6 – Demonstração do Valor Adicionado

| <b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>            |                         |                         |
|--|-------------------------|-------------------------|
| <b>(Valores expressos em Reais)</b>                |                         |                         |
|  | <b>Períodos</b>         |                         |
|  | <b>01/jan./12</b>       | <b>01/jan./11</b>       |
|  | <b>a</b>                | <b>a</b>                |
|  | <b>31/dez./12</b>       | <b>31/dez./11</b>       |
| <b>GERAÇÃO DE VALOR ADICIONADO</b>                 |                         |                         |
| <b>RECEITA BRUTA</b>                               | <b>218.796.965,22</b>   | <b>158.651.405,21</b>   |
| <b>(-) INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS</b>         | <b>(142.732.263,59)</b> | <b>(100.470.735,69)</b> |
| (-) Custos dos serviços e mercadorias              | (85.035.319,66)         | (55.607.541,86)         |
| (-) Serviços de terceiros                          | (46.158.684,10)         | (31.089.263,05)         |
| (-) Água, energia, seguros e comunicação           | (1.186.788,10)          | (1.755.965,96)          |
| (-) Materiais de consumo e expediente              | (1.129.146,53)          | (1.942.336,51)          |
| (-) Materiais de manutenção e conserv. de bens     | (6.950.832,50)          | (8.428.255,49)          |
| (-) Perda na realização de ativos                  | (842.422,92)            | (229.161,05)            |
| (-) Viagens e estadas                              | (419.569,32)            | (308.077,40)            |
| (-) Outros   | (1.009.500,46)          | (1.110.134,37)          |
| <b>(=) VALOR ADICIONADO BRUTO</b>                  | <b>76.064.701,63</b>    | <b>58.180.669,52</b>    |
| <b>(-) RETENÇÕES E DEVOLUÇÕES</b>                  | <b>(3.806.486,30)</b>   | <b>(4.585.991,41)</b>   |
| (-) Depreciação e exaustão                         | (3.796.536,94)          | (4.343.280,17)          |
| (-) Devoluções e cancelamentos                     | (9.949,36)              | (242.711,24)            |
| <b>(=) VALOR ADICIONADO LÍQUIDO</b>                | <b>72.258.215,33</b>    | <b>53.594.678,11</b>    |
| <b>(+) VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS</b>          | <b>1.497.205,69</b>     | <b>3.676.746,18</b>     |
| Receitas financeiras                               | 1.492.505,69            | 3.466.726,28            |
| Outras receitas                                    | 4.700,00                | 210.019,90              |
| <b>(=) VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR</b>           | <b>73.755.421,02</b>    | <b>57.271.424,29</b>    |
| <b>DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>            | <b>73.755.421,02</b>    | <b>57.271.424,29</b>    |
| Rem. do trab., encargos, alimentação e benefícios  | 19.266.268,32           | 15.792.604,73           |
| Governo (Impostos, taxas e contribuições)          | 26.374.833,16           | 21.201.764,28           |
| Terceiros (Juros, desc. e outras despesas financ.) | 532.774,23              | 691.847,83              |
| Terceiros (Aluguéis)                               | 3.204.975,03            | 1.040.024,17            |
| Lucro líquido do exercício                         | 24.376.570,28           | 18.545.183,28           |

Fonte: Adaptado pela autora

Com relação às perdas, as notas explicativas afirmam que devido as práticas de mercado utilizadas por esse órgão não respeitarem os prazos de vencimento, sendo assim, não são constituídas provisões para possíveis perdas.

Já o CPC 17 afirma que os custos totais do contrato excederão ao total da receita do contrato proposto, e a perda deverá ser reconhecida como despesa. Em relação ao que foi dito nas notas explicativas e no CPC 17, a empresa não está seguindo ao que o CPC dispõe, pois o mesmo especifica que quando houver a perda, a mesma deverá ser reconhecida.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As técnicas usadas nas construções é o diferencial, é o que delimita como a empresa está junto ao mercado, fazendo com que cada vez mais aumente suas obras, sendo elas obras de edifícios, moradias, pontes, estradas, entre outros. É a maneira própria reconhecida por meio de suas obras, onde, dessa forma, aprendemos como funcionam os seus processos, as suas receitas e os seus custos, os aspectos contábeis e fiscais.

Nesta pesquisa, procurou-se demonstrar qual é a forma mais certa de fazer o reconhecimento das receitas e das despesas, relacionadas à atividade na construção civil. Apresentando as características legais e fiscais da regulamentação das construções. Proporcionando os principais objetivos e o tratamento contábil sugerido para contratos de construção, no que diz respeito a receitas, custos e demais gastos contratuais, de acordo com o Comitê de Pronunciamento Contábeis CPC 17 que fala em constituir o tratamento contábil das receitas e das despesas associados aos contratos de construção e, também, a Instrução Normativa Nº 21/79.

Portanto, a receita contratual foi definida como sendo o valor real da quantia recebida ou a receber, que é decorrente do serviço prestado. E os custos contratuais, por sua vez, foram identificados como aqueles que se relacionam diretamente com um contrato específico, em relação ao reconhecimento de receitas e despesas contratuais.

Os objetivos propostos foram atingidos na medida em que foram apresentados conceitos e como é executada uma obra, desde o momento do acordo do contrato de execução, as suas receitas e despesas. E verificou-se que as receitas são consideradas realizadas quando os serviços são executados.

Conclui-se que os objetivos foram alcançados, e que, conforme a Instrução Normativa Nº 21/79 e o CPC 17, é preciso demonstrar a situação real e atual da empresa com relação ao ambiente econômico, oferecendo a contribuição para que a entidade cresça e esteja sempre em alta no mercado.

## REFERÊNCIAS

- BRAGA, Hugo R.; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007**. São Paulo: Atlas, 2008.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CLIQUET, Alberto. **Contabilidade nas Atividades Imobiliárias – Custos e Apuração dos Lucros**. Treinamento programado a distância. São Paulo. IOB, 1984.
- COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da Construção Civil e da Atividade Imobiliária**. São Paulo. Atlas, 2000.
- COSTA, M. A. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- COAD. Equipe Técnica. **Novas Normas Contábeis**. Rio de Janeiro. COAD, 2009.
- BRASIL. **Instrução Normativa SRF Nº 21, de 13 de março de 1979**. Disponível em: <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:ministerio.fazenda;secretaria.receita.federal:instrucao.normativa:1979-03-13;21>. Acesso em: 28 out. 2013.
- FARIA, Silvio Oliveira. **Contabilidade das Empresas Construtoras**. 1. ed. Curitiba. Juruá, 2006.
- FARIA, Silvio Oliveira. **Contabilidade das Empresas Construtoras**. 1. ed. Curitiba. Juruá, 2007.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- FREITAS, Seres Lopes de. **Construção civil e atividade imobiliária enfoque contábil-tributário**. Goiânia: Produção Independente, 2004.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- HIGUCHI, Hiromiet al. **Imposto de Renda nas Empresas – interpretação e prática**. 35. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 938 p.
- IUDICIBUS DE SERGIO...[et. al]. **Manual de Contabilidade Societária**. 1. ed. São Paulo: Atlas. 2010.
- IFRS - Pronunciamentos e legislação IAS 18 - Receitas (ainda não regulamentado pelo CPC). **Revista Contábil**, 25 outubro 2008. Disponível em: <http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp?cod=21236> >. Acesso em 15 outubro 2013.

PROCEDIMENTOS. **Manual de Contabilidade, assuntos diversos e legislação.** Curitiba: Cenofisco, 2006

NEPOMUCENO, F. **Custos e Contabilidade na Atividade imobiliária da Construção Civil.** São Paulo: Thomson, 2004. 496 p.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica.** Editora Pioneira. 2000, p. 320.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Instrução Normativa nº 21, de 13 de março de 1979.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/in2179.htm>. Acesso em: 26 out. 2013.

**Pronunciamento Técnico CPC 17:** contratos de construção. Brasília, 2009. Disponível em: <http://http://www.cpc.org.br/oque.htm>. Acesso em: 25 ago. 2013.

**Pronunciamento Técnico CPC 30:** Receitas. Brasília, 2009. Disponível em: <http://http://www.cpc.org.br/oque.htm>. Acesso em: 28 out. 2013.

SAMPAIO, José Carlos de Arruda. **PCMAT - programa de condições e meio ambiente do trabalho na indústria da construção.** São Paulo: Pini, 1995.

SAMPIERI, Roberto Hernández et al. **Metodologia de pesquisa.** 3. ed. 2006.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia Científica: a construção do conhecimento.** 3 ed. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2000.

SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade imobiliária: abordagem sistêmica, gerencial e fiscal.** São Paulo: Atlas, 2003.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica.** São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 2001.