

UM ESTUDO EMPÍRICO DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL E ATIVIDADE IMOBILIÁRIA FACE AO CONFLITO: PRINCÍPIOS CONTÁBEIS x LEGISLAÇÃO FISCAL

VICTORIA PUNTRIANO ZÚNIGA

Professora Mestre do Curso de Ciências Contábeis da UFCG/CCJS

E-mail: victoria@ccjs.ufcg.edu.br

JOSÉ ELINITON CRUZ DE MENEZES

Professor Mestre do Curso de Ciências Contábeis da UEPB

E-mail: elinitoncruzmenezes@hotmail.com

ALMIR NÓBREGA DA SILVA

Mestre em Ciências Contábeis, Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Estadual da Paraíba

E-mail: almirnobrega@yahoo.com.br

MARTA VERONICA DE SOUZA CORREIA

Professora Mestre do Curso de Ciências Contábeis da UFAL

E-mail: martavscorreia@yahoo.com.br

RESUMO

A Secretaria da Receita Federal, através de instruções normativas faculta aos empresários da construção civil e atividade imobiliária, a opção do reconhecimento das receitas das vendas a prazo ou a prestação, no momento do recebimento beneficiado-as com a postergação do recolhimento dos impostos incidentes sobre vendas e sobre os lucros. Para beneficiarem-se dessa faculdade, as empresas são obrigadas a utilizar o regime de caixa em detrimento do regime de competência dos exercícios. O presente artigo apresenta algumas características das empresas de construção e atividade imobiliária e o conflito das empresas pela opção de uso do regime de caixa em detrimento do princípio da competência. Por fim, verifica-se divergências profundas quanto a normatização da escrituração contábil e o fato relevante que as informações geradas pela falta de contabilidade adequada pode levar administradores a tomada de decisões que possam comprometer a continuidade dessas organizações.

Palavras-chave: Ciência contábil. Legislação fiscal. Construção civil.

ABSTRACT

The Internal Revenue Service's Secretariat, through normative instructions authorizes to the entrepreneurs of the civil construction and real estate bustle, the option of the recognition of the income dead line or hired sales, at the moment of the act of benefiting them with the collect's delay of the incident taxes on sales and the profits. To be benefited on this area, the companies are obliged to use the box's regimen in detriment to the ability's regimen of the exercises. The present article presents some characteristics of the construction's companies and real estate activity and the conflict of the companies for the option to use either the regimen of box in detriment to the proficiency principle. Finally, it verified that deep divergences related to normalization of the bookkeeping and the excellent fact that the information generated for the lack of adequate accounting can make administrators to taking decisions that can compromise the continuity of these organizations.

Keywords: Accountancy. Fiscal legislation. Civilian construction.

1 INTRODUÇÃO

A Instrução Normativa 84/79, da Secretaria da Receita Federal, entre outras, faculta aos empresários da construção civil e atividade imobiliária, a opção pelo reconhecimento das receitas das vendas a prazo ou a prestação, no momento do seu recebimento. Para beneficiarem-se da postergação do recolhimento dos impostos incidentes sobre vendas e sobre os lucros, as empresas são obrigadas pela legislação fiscal a utilizar o regime de caixa. Desta forma, acabam por não observar os princípios fundamentais de contabilidade, destacando-se o da competência do exercício, preconizado no artigo 177 da lei societária.

A postergação concedida pela receita federal é vantajosa e bastante utilizada pelas empresas, pois ao reconhecer a receita no momento da venda a prazo, as empresas se obrigam ao recolhimento de tributos sobre valores ainda não recebidos, exigindo somas consideráveis de recursos, consequência da alta carga tributária e tendo em vista venderem produtos de preços relativamente altos e em prazos relativamente longos.

Entretanto, para que as empresas possam se utilizar do benefício, a IN da SRF nº 84/79, estabelece normas para apuração e tributação do lucro e de forma compulsória obriga a contabilização das parcelas recebíveis e dos respectivos custos em conta específica de Resultado de Exercícios Futuros, prática que a CVM considera inadmissível, conforme exposto no item 13º do Parecer de Orientação CVM nº 21, de 27.12.90, citado em seu Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01 de 19.01.04, que ainda expõe que nas vendas a prazo ou parceladas de unidade imobiliária, o registro contábil deve seguir os princípios fundamentais de contabilidade e que procedimentos alternativos emanados da legislação tributária ou de legislação específica, deverão ser observados em registros auxiliares, conforme previsto no § 2º do art. 177 da lei 6.404/76.

Outro agravante, na IN SRF nº 84/79, é desconsiderar a Lei 6.404/76, uma vez que o lucro em vendas a prazo, realizável financeiramente após o término do exercício seguinte, poderia ser levado a uma reserva de lucros a realizar e não controla-lo em conta ou grupo Resultado de Exercícios Futuros, como determina a Instrução Normativa.

Os procedimentos adotados pelas empresas conflitam com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade que diz que “A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)” (Resolução CFC nº750, cap I, Art. 1º §1º).

A preocupação estritamente fiscal, fragiliza as informações contábeis, comprometendo as decisões. Segundo Wass, citado por Holanda et al. (2000;20), a falta de experiência e a incapacidade gerencial são responsáveis por 90% das falências, nas construtoras norte-americanas. O autor enumera, as dez principais razões de fracassos entre os construtores norte-americanos: 1. falta de capacidade gerencial; 2. **falta de contabilidade adequada**; (grifo nosso); 3. margens de lucros inadequadas; 4. sobrecarga de contratos; 5. inexperiência em contratos específicos; 6. especulações em negócios diferentes; 7. riscos da indústria; 8. investigação inadequada de recursos dos clientes; 9. traços pessoais dos donos do negócio; e 10. problemas pessoais do proprietário.

2 AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL E ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

2.1 CONCEITOS

De acordo com Costa (2005, p. 13) “As empresas de engenharia e construção civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada.” De acordo com o autor, a remuneração das empresas de construção civil por administração ocorre pela cobrança de um percentual dos custos incorridos na obra ou, então, um valor fixado previamente entre o construtor e o contratante, proprietário ou preposto deste. No caso de obras por empreitada, a empresa de engenharia e construção civil assume os custos de execução e a receita é obtida sob condições específicas (medição do progresso físico da obra ou pela relação do custo incorrido e o custo total estimado).

Segundo Medeiros, citado por Lira et al. (1997;p.35), a indústria da construção civil é aquela onde acontece a elaboração de um produto singular – a obra, referente aos empreendimentos de edifícios, estradas, pistas de rolamento e aeroportos, sistemas de transportes, de abastecimento de água e de saneamento, portos, rios, canais, barragens e diques, drenagem e irrigações, pontes e grandes estruturas, seus serviços afins e correlatos. Define-se então a indústria da construção civil como aquela onde toda obra (produto) pode ser enquadrada no campo das atribuições do Engenheiro civil.

A Construção Civil, para Melo (1992), é um segmento pertencente ao setor secundário da economia, congregando todas as atividades vinculadas ao funcionamento do sistema de obras civis.

A atividade imobiliária é mais ampla que a construção civil, visto que ela:

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, *Shoping Centers* e Condomínios Residenciais. (COSTA, 2005, p. 31)

As empresas desse setor diversificam suas atividades atuando com incorporadoras e construtoras, como também prestam serviços de administração de imóveis.

No referente a fase das vendas dos imóveis as unidades imobiliárias destinadas à venda podem ser vendidas na fase de projeto, mesmo que a obra não tenha sido iniciada, diferentemente da maioria das outras atividades empresariais. As vendas de unidades imobiliárias podem ocorrer, também, quando a obra foi iniciada mas não concluída. A terceira e última forma de realização da venda é quando a obra está acabada.

A importância da Indústria da Construção Civil numa visão sócio-econômica é verificada pela capacidade de absorver mão-de-obra, pelo desenvolvimento econômico voltado para construção de rodovias, viadutos, pontes, conjuntos habitacionais, edifícios, etc., como também, pela participação considerável no Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Um ponto bastante importante a observar neste setor empresarial são as peculiaridades intrínsecas que, a princípio, são:

- Diferença das indústrias convencionais, devido a heterogeneidade de seus produtos. Como por exemplo, a construção de residências de baixo custo e edificações de onerosas rodovias;
- Grande dispersão geográfica, onde o canteiro de obras no momento da construção, é considerado como sendo um estabelecimento da empresa.

3 CONFLITO ENTRE A ADOÇÃO DO REGIME DE CAIXA EM DETRIMENTO DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Vale salientar que as empresas de construção civil e imobiliárias são regidas pela Lei 6.404/76 e pela Instrução Normativa 84/79 da S.R.F., e alterações posteriores, pelo decreto-lei 1.598/77 e pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, como também, suas normas editadas pelas entidades de classe: CFC, IBRACON, CVM, entre outras.

3.1 REGIME DE CAIXA

Basicamente, o regime de caixa, consiste em considerar receita do exercício aquela efetivamente recebida dentro do exercício (entrada de dinheiro) e despesa do exercício aquela paga dentro do exercício.

3.2 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS

De acordo com o Artº 9º da Resolução CFC Nº 750:

As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

Ainda a NBC T –10.5 do Conselho Federal de Contabilidade que normatiza as entidades imobiliárias manifesta no seu item 1.3: “Aplicam-se às entidades imobiliárias os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade”

Porém com a publicação do Decreto-lei 1.598/77, que normatizava, entre outros assuntos, a atividade imobiliária antes da publicação da Instrução Normativa da SRF nº 84/79, o termo “poderá”, inscrito no “caput” do artigo 29 desse decreto, segundo Camargo (1979), está indicando faculdade, significando, pois, que se a pessoa jurídica não a utilizasse deveria, obrigatoriamente, calcular o seu Imposto de Renda sobre o lucro bruto total.

Destacamos alguns itens, ainda em vigor, da Instrução Normativa SRF nº 84/79 que rege a matéria:

Item 8.1 – “O contribuinte **poderá** também computar, na formação do custo do imóvel vendido, os custos contratados para realização das obras ou melhoramentos a que estiver obrigados”. (Grifo nosso)

Item 9.1 – “Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte **poderá** computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar”. (Grifo nosso)

Item 10.3 – “No caso de venda sujeita à condição suspensiva, as quantias recebidas pelo contribuinte, a qualquer título, na fase que anteceder ao implemento da condição, **poderão** ser contabilizadas em conta de antecipações de clientes, classificável no passivo circulante”. (Grifo nosso)

Item 13.2 – “Na venda a prazo ou à prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto **poderá**, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida.

O termo “poderá ou poderão” inscrito nos itens citados, e outros facilmente encontrados na Instrução Normativa ora mencionada, estão expressando faculdades. No entanto, qual a melhor forma para que as empresas desse ramo venham expressar com fidelidade a verdadeira situação patrimonial sem esquecer que existem procedimentos já consagrados pela Ciência Contábil.

A problemática contábil, na construção de imóveis para venda, consiste no reconhecimento de receita e confrontação dos custos envolvidos com as unidades vendidas, que não venha deturpar a Ciência Contábil.

3.3 CONFLITO FISCO X PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Deve-se esclarecer que, quando se fala em Fisco está se referenciando aos limites e critérios do imposto de renda, como é o caso das Instruções Normativas e Decretos

editados pela Secretaria da Receita Federal, onde, algumas das vezes, não são abertos previamente para debates com as entidades de classes, no caso dos contadores (CFC, CVM, IBRACON e outras) para dar parecer, antecipadamente, sobre possíveis distorções nas demonstrações contábeis.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no seu artigo 177, determina que a escrituração seja feita com observância aos preceitos da legislação comercial, a própria Lei 6.404 e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Porém, passados três anos da publicação da Lei das S.A., foi editada em 20 de dezembro de 1979, a Instrução Normativa nº 84, da Secretaria da Receita Federal, trazendo conflitos com a própria Lei 6.404/76, com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas contábeis emanadas pelas entidades de Classe, uma vez que permitiu a contabilização pelo regime misto.

A Secretaria da Receita Federal ainda emitiu novas instruções normativas para tratar do assunto ora debatido, a exemplo da IN 23/83, que altera a redação de alguns itens da IN 84/79; da IN 67/88, que estabelece normas alternativas para a apuração e tributação desta atividade; e a IN 107/88, que estabelece normas para operações de permuta de unidades imobiliárias, perdendo a oportunidade de eliminar de uma forma eficaz os conflitos existentes.

Segundo Martins, Gelbcke, Franco e Iudicibus (1984), nos últimos anos, na maior parte dos países das Três Américas, tem havido uma nítida tendência no sentido de se ter, na contabilidade, a adoção tão somente dos Princípios Contábeis, sem subordinação a normas legais e fiscais.

Vejamos um trecho da exposição de motivos com referência à Lei 6.404/76, citado por:

A lei de sociedades por ações seguiu orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária. (CAMARGO 1979:20):

De acordo com o artigo 177 da 6404/76,

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".§ 1º As demonstrações Financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Imobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

Para Martins, Gelbcke, Franco e Iudicibus (1984), apesar dessa evolução, continuam, em alguns países, a existir forte influência de legislações societárias e,

principalmente, de legislações fiscais, com o contador sendo colocado em condição extremamente difícil, por se ver frente a frente com conflitos entre essas determinações legais e os Princípios Contábeis.

Ainda, Martins, Gelbcke, Franco e Iudicibus (1984;p.13-14) citam que,

O fisco tem intromissão na contabilidade, na medida em que obriga as empresas, com atividade imobiliária, a adotarem uma forma de parcelamento do reconhecimento do lucro à base de recebimento das parcelas, para que passe a ser tributadas também à mesma base. Esse reconhecimento, contábil do lucro, em proporção ao recebimento, acaba sendo efetuado não só quanto ao recebimento do valor contratado, como também, às vezes, implica no reconhecimento do lucro (com base em estimativas de custos a serem incorridos no futuro) antes mesmo de o bem ser construído.

Para Costa (2005), os procedimentos contábeis mais adequados, no lucro em vendas a prazo, se não houvesse o empecilho da legislação tributária, seria o reconhecimento do lucro contábil no momento da venda e, deste lucro não realizável financeiramente no decurso do exercício seguinte, seria alocado a uma reserva de lucros a realizar.

Em consonância com Costa, Attie (1998) relata que, para efeito da constituição da reserva de lucros a realizar, consideram-se lucros a realizar os provenientes do saldo credor da correção monetária, o aumento dos investimentos em coligadas e controladas e **o lucro proveniente de vendas a prazo realizáveis após o término do exercício seguinte.** (Grifo nosso).

Segundo Camargo (1979), não deixam margem de dúvidas, de que o resultado da venda contratada deve ser apurado no exercício em que a venda se realizou (período da ocorrência do fato gerador), e para tanto, será levada para conta reserva de lucros a realizar. Camargo cita, para fundamentar sua tese, o artigo 177 da Lei 6.404/76 e a definição dada a resultado de exercícios futuros e a norma de formação da reserva de lucros a realizar, que se encontram respectivamente nos artigos 181 e 197, parágrafo único, letra "b", da citada lei.

Ainda segundo Camargo (1979), ao ser criada a Reserva de Lucros a Realizar, o legislador teve em mira, substancialmente, conciliar os artigos 177 (regime de competência) e 202 (dividendos obrigatórios). Como os lucros a realizar, por força do regime de competência, são levados ao resultado do exercício, não seria lógico e racional entregá-los um pedaço do lucro que não correspondesse a ingresso de numerário na companhia. Por isso, continua Camargo, é que o artigo 202, inciso III, da Lei das S/A, estabelece que: na determinação da base de cálculo do dividendo obrigatório, será excluída a Reserva de Lucro a Realizar.

3.4 CONFLITO FISCO X LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA SOBRE A MATÉRIA

De acordo com o item 13.2.1 da I.N. SRF. nº 84/79, o lucro bruto será controlado mediante a utilização de conta ou contas do grupo de **Resultados de Exercícios Futuros**, com relação a venda a prazo ou a prestação de unidades concluídas. (Grifo nosso). É importante salientar que esta obrigatoriedade, esta explícita em diversos itens das Instruções Normativas que regem a matéria.

Conforme Costa (2005), para fins da legislação societária, o lucro em vendas a prazo, realizável financeiramente após o término do exercício seguinte, deve ser levado a uma reserva de lucros a realizar, enquanto que a legislação do imposto de renda, através da Instrução Normativa do SRF nº 084 de 20/12/79, que estabelece normas para apuração e tributação do lucro nas atividades imobiliárias, quando da venda a prazo ou a prestação, com pagamento após o período-base da venda, faculta que o lucro poderá ser reconhecido proporcionalmente à receita da venda recebida, desde que seja controlado no grupo de exercícios futuros.

Para Costa, é óbvio que este procedimento contábil da realização da receita, ignora completamente a existência do livro de apuração do lucro real, que pode controlar facilmente a tributação desses lucros não realizados financeiramente.

Porém, a instrução normativa da SRF nº 84/79, no item 22.1, dispõe que todos os procedimentos e apurações regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o diferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, deverão ser efetuados na escrita comercial, sendo, portanto, vedada ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do livro de apuração do lucro real. Portanto, excluindo totalmente essa possibilidade.

A legislação das Sociedades por Ações, no artigo 181, resumidamente, dispõe que, serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

De acordo com Marion (2006), a princípio pode parecer que todas as antecipações deverão fazer parte deste grupo. No entanto, recebimentos antecipados (adiantamentos), para os quais haja obrigação de devolução por parte da empresa (por quaisquer motivo), deverão ser classificados no Passivo Exigível, uma vez que há risco de devolução.

Quanto ao lançamento correto desse fato, para que não haja conflito entre a Lei das S.A. e as Instruções Normativas ora apreciadas, Iudíbus, Martins e Gelbcke (1994) relatam que a receita deve ser registrada em resultados à medida do progresso físico da produção desses bens pela empresa, lançando no mesmo período os custos incorridos. Assim, não haverá, normalmente, faturamento efetuado pendente de apropriação, sendo que os valores recebidos dos clientes em excesso, ou seja, antecipadamente à execução física, devem ser classificados no Passivo Exigível, Adiantamento de Clientes.

3.5 VENDA QUANDO A UNIDADE ESTIVER ACABADA E QUANDO EM CONSTRUÇÃO

As vendas de unidades imobiliárias podem acontecer quando acabadas ou em fase de construção. As vendas de unidades acabadas podem acontecer à vista ou em prestações, com interveniência ou não de financiamento aos compradores pelas instituições financeiras, e os custos a serem confrontados são aqueles incorridos na construção, com atualização monetária ou não, dependendo do caso.

Inicialmente, deve-se ressaltar que nas vendas à vista de unidade concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação, item 11 – Instrução Normativa SRF nº 84/79. Portanto, sem nenhuma alteração na doutrina contábil.

Porém, na venda à vista de unidade não concluída há um tratamento especial, uma vez que, o empresário tem o preço total recebido, mas não é reconhecida a totalidade dos gastos necessários à conclusão da unidade vendida.

Conforme Costa (2005), o critério da CVM, que atende à boa técnica contábil, prevê que, nas vendas de imóveis em construção, o reconhecimento da receita ocorra como nos contratos de longo prazo, isto é, à medida que ocorra progresso físico da obra, as receitas pertinentes sejam confrontadas aos custos incorridos, conforme acontece com os contratos sob empreiteira.

Nas vendas das unidades em construção, os procedimentos contábeis podem ser classificados nas modalidades à vista ou a prestações, cujos custos confrontados podem ser os incorridos e contratados ou ainda os incorridos, contratados e orçados, e envolvem o reconhecimento da receita e confrontação desses custos no momento da venda, sem aproveitar o diferimento do imposto de renda, ou a medida do recebimento das prestações, no caso de vendas a prazo ou prestações.

a) O Reconhecimento da receita nas vendas a prazo de unidades em construção

O critério de contabilização pelo regime de competência, definido como um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, na resolução do CFC nº 750, e adotado como procedimento padrão pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (Resolução CFC nº 751, ambas de 29/12/93 e do Conselho Federal de Contabilidade), dispõe em seu art. 9º que: As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Já a Instrução Normativa, SRF nº 84/79, relata que nas vendas a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultados de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, desde que seja registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros.

Para Costa (2005), o reconhecimento da receita em função do recebimento é o ponto em que a legislação mais afeta a aplicação correta da contabilidade nessa atividade, deturpando totalmente o resultado do exercício e o patrimônio da entidade, contrapondo-se totalmente à legislação e aos princípios fundamentais de contabilidade, posto que rejeita o princípio da competência.

De acordo com o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01 de 19.01.04, "nas vendas a prazo ou parceladas de unidade imobiliária, para fins de atendimento ao disposto nos artigos 177 e 187 § 1º da Lei 6.404/76, o registro contábil dos resultados apurados nestas vendas deve seguir os princípios fundamentais de contabilidade. Procedimentos alternativos emanados de legislação tributária ou de legislação específica deverão ser observados em registros auxiliares, conforme previsto no § 2º do referido art. 177."

Dessa forma, nas vendas a prazo ou parceladas de unidade imobiliária, o tratamento contábil a ser adotado compreende o seguinte:

De acordo com o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01 de 19.01.04, nas Vendas a Prazo de Unidade não Concluída, o resultado na venda deverá ser apropriado ao longo da obra, da mesma forma em que são apropriados os contratos de fornecimento de bens, obras e serviços de longo prazo, ou seja, com base no progresso físico ou nos custos incorridos.

b) Apuração do lucro bruto nas vendas a prazo de unidades concluídas

Vejamos o art. 5º, da resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 751, de 29-12-1993, que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade: "A inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeitas às penalidades previstas nas alíneas 'c', 'd', e 'e' do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27-05-1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista".

Venda a prazo de unidade concluída

O resultado na venda deve ser apropriado no momento em que esta foi efetivada, independentemente do prazo para o recebimento do valor contratado. O montante das prestações, quando forem pré-fixadas, deverá ser trazido ao seu valor presente, ou, se for de curto prazo, quando houver efeitos relevantes.

3.6 VENDA À VISTA E A PRAZO OU A PRESTAÇÃO

Nas vendas de unidade imobiliária concluída, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício, na data em que se efetivar a transação, de acordo com a Instrução Normativa nº 84/79, item 11.

Porém, se no momento da venda, a unidade imobiliária ainda estiver em construção e se o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, deveremos observar os seguintes procedimentos: apura-se o custo da unidade

vendida, através de rateio do empreendimento por todas as unidades imobiliárias do empreendimento, e dos custos pagos, incorridos ou contratados até o momento da venda.

Para Teixeira e Pantaleão (1998), o prazo de recebimento das parcelas é geralmente a longo prazo, e a aplicação pura e simples do regime de competência geraria ao vendedor problemas de fluxo de caixa que poderiam ser graves e que estaria ele obrigado a recolher o imposto de renda sobre o lucro gerado pelas vendas, bem como os demais tributos incidentes sobre a receita bruta, mesmo que daquelas tivesse recebido apenas uma pequena ou nenhuma parcela.

Já para Costa (2005), este procedimento contábil da realização da receita ignora completamente o livro de apuração do lucro real, que pode controlar facilmente a tributação desses lucros não realizados financeiramente. Os procedimentos contábeis mais adequados, seria reconhecer o lucro contábil no momento da venda, e a parte deste lucro, não realizável financeiramente no decurso do exercício seguinte, seria alocada a uma reserva de lucros a realizar.

4 A UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERADAS PELAS EMPRESAS

A informação se apresenta, hoje em dia, como um grande diferencial competitivo. A velocidade com que se conhece estas informações faz grande diferença na tomada de decisões entre as organizações. Em um mercado altamente competitivo e de recursos escassos, aqueles que detêm a informação conseguem vencer as barreiras que lhe são impostas com menos dificuldades e com menor grau de incerteza nas ações.

Com o advento da Revolução Industrial e consequente proliferação das empresas industriais, a contabilidade deparou-se com um problema: de como adaptar procedimentos de resultados em empresas comerciais para empresas industriais. Desta forma, foi que surgiu a contabilidade de custos para suprir as necessidades das indústrias e com o objetivo, apenas, de fornecer elementos para avaliação de estoques e apuração do resultado.

Com o passar dos tempos, principalmente nas últimas décadas, em virtude da grande concorrência industrial, a contabilidade de custos está sendo utilizada para suprir informações de dados destinadas ao auxílio, ao controle e avaliação de desempenho para tomada de decisões.

Porém, para Costa (2005:p.144):

A contabilidade de custos pode ser aplicada segundo as necessidades dos usuários da informação contábil, a saber: avaliação dos estoques e resultados, tomada de decisões e controle. No entanto, para fins societários, fiscais e de normas contábeis vigentes, o aspecto predominante é o primeiro citado, donde adequar-se os procedimentos e critérios de avaliação subordinados ao bojo da legislação fiscal, societária e normativa contábil, quase sempre insuficiente para o exercício de gestão quando de tomada de decisões e controle de atividades e projetos, dentre outros.

Para Firmin (apud Padoveze, 2004), o sistema de informação contábil, com sua estrutura altamente desenvolvida, poderia se constituir na estrutura fundamental para o sistema de informação total da empresa. Onde isto acontecer, todo o sistema de informação contábil não estará sendo entendido.

Quanto a utilização de outros profissionais na contabilidade de custos, em lugar do contador, para Leone (2000), as informações geradas pela contabilidade de custos e as soluções advindas são apenas detalhes que deverão formar um todo que somente terá utilidade para os diversos níveis gerenciais, se estiver coeso e articulado com os princípios, os critérios e os procedimentos exclusivos da contabilidade. E, ainda, a contabilidade de custos deverá trabalhar em sintonia com a contabilidade. (grifo nosso)

4.1 A UTILIZAÇÃO DE CONTA DO GRUPO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (1994), esse é um grupo do Balanço Patrimonial constante da Lei das S.A. que tem criado grandes divergências de interpretação quanto ao seu exato significado e conteúdo, ou seja, quanto às contas de que se compõe e em que condições deve ser usado.

Segundo Costa (2005), para fins de legislação societária, o lucro em vendas a prazo, realizável financeiramente após o término do exercício seguinte, deve ser levado a uma reserva de lucros a realizar, enquanto que a legislação do imposto de renda, por meio da instrução normativa do SRF nº 84, de 20-12-79, que estabelece normas para apuração e tributação do lucro nas atividades imobiliárias, determina que na venda a prazo ou a prestações, com pagamento após o período-base da venda, o lucro poderá ser reconhecido proporcionalmente à receita da venda recebida, desde que seja controlado no grupo de resultado de exercícios futuros.

Quanto ao registro nesta conta, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T-3, no item 3.2.2.7, determina que os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como Resultado de Exercícios Futuros, na legislação, serão demonstrados com dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do Ativo ou do Passivo. (grifo nosso).

De acordo com Matarazzo (2003), Resultados de Exercício Futuros, compreendem as receitas de exercícios futuros deduzidas as despesas incorridas ou a incorrer. Essas receitas, são aquelas faturadas antecipadamente em relação ao momento de sua efetiva realização. Entretanto, cita o autor, é precioso cuidado: a essas receitas não deve corresponder eventual devolução ou execução de obras ou produtos, pois, nesse caso, não se configuraria como receita, mas como adiantamento de cliente e se enquadraria no Passivo.

Desta forma, conforme Norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, entidade de classe e doutrinadores, só serão contabilizados, no grupo ou contas do Resultado de Exercícios Futuros, os valores recebidos e não valores a receber, como determina a Instrução Normativa da SRF nº 84/79.

4.2 QUANDO HÁ IMPOSIÇÃO FISCAL QUE VEM DISTORCER AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

No caso das empresas em apreço, além da legislação do imposto de renda, a Instrução Normativa da SRF nº 84/79 e as seguintes, já citadas neste trabalho, trazem grandes distorções nas demonstrações contábeis.

Uma forma encontrada por vários contadores é a utilização das contas de compensação.

No sistema de compensação, as contas debitadas e creditadas não representam bens, nem direitos ou obrigações efetivos, mas apenas indicam fato de ordem jurídica ou vínculo que poderá ou não transformar-se em direito ou em obrigação efetiva, dependendo de acontecimentos futuros, previstos ou fortuitos.

Um outro item proposto como opção foi a utilização de dois registros; um de acordo com a legislação fiscal e outro de acordo com a doutrina contábil. No entanto, uma das críticas feitas aos sistemas de informação contábil é que as áreas de abrangência da contabilidade são trabalhadas de forma não integrada, Padoveze (2004). Dessa forma, manter dois registros contábeis, não integrados, por parte dos contabilistas seria algo inconcebível.

Um outro procedimento apresentado por alguns contabilistas, quando há imposição fiscal que venha distorcer as demonstrações contábeis, é a utilização do livro de apuração do lucro real. Porém, conforme a própria IN da SRF nº 84/79 em suas Disposições Finais no item 22.1 das Normas Suplementares,

Todos os procedimentos e apuração regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o deferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na

hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, deverão ser efetuado na escrita comercial, sendo, portanto, vedada ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do livro de apuração do lucro real. (IN da SRF nº 84/79, item 22.1).

Finalmente, o que se demonstra do tema ora apreciado, e que em virtude de aberrações fiscais, torna-se cada vez mais complexo o trabalho dos contadores, a ponto de alguns profissionais apresentarem como saída, para possíveis conflitos entre o fisco e a doutrina contábil, recorrer-se ao judiciário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

em confronto com uma legislação fiscal que desconhece tanto a Lei das S.A. quanto os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Este trabalho procurou também identificar os conflitos existentes entre o Fisco e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os profissionais de contabilidade que atuam nesta atividade empresarial, se preocupam com o fornecimento de informações gerenciamento, que subsidiem a tomada de decisão dos administradores.

Isto é os contabilistas registra sua escrituração contábil pelo regime misto, ou seja, as Receita por Caixa e as Despesas pela Competência, ou observam o Regime de Competência, porém, quando ocorrem vendas a prazo de unidades concluídas, despreza-se o regime de competência e apura o lucro bruto de acordo a IN SRF nº 84/79. O fato se repete nas vendas a prazo de unidades em construção, uma vez que, há o reconhecimento das receitas integralmente nos exercícios futuros.

Uma outra distorção gerada por influência do Fisco com reflexo direto nas demonstrações contábeis é a obrigação da utilização de conta no grupo de Resultado de Exercícios Futuros (REF), de vendas a prazo ou a prestação, a fim de utilizar a faculdade do reconhecimento da receita no momento do recebimento. Essa atitude do Fisco, da utilização da conta ou grupo de REF, contraria também a Lei das S.A. por impor o registro de provisão de receitas.

Nas vendas à vista de unidade em construção, as empresas podem utilizar-se da faculdade de postergar os tributos por reconhecerem a receita integralmente no período

Nas vendas a prazo de unidades em construção, as empresas, utilizam a Legislação Fiscal. Na apuração do lucro bruto nas vendas a prazo de unidades concluídas, reconhece-se a receita por ocasião do recebimento (regime de caixa), porém, alguns não observam a Legislação Fiscal com relação a controlar as parcelas a receber no grupo de resultado de exercícios futuros.

Finalmente, concluímos que os contabilistas que atuam no setor imobiliário deturpam a Ciência Contábil por não observarem os Princípios Fundamentais de Contabilidade e não seguirem nenhuma orientação em sua totalidade, nem das Normas Contábeis nem da Legislação específica para esse ramo empresarial, fornecendo informações que podem comprometer as decisões e o futuro das empresas.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. *Auditória: conceitos e aplicações* .3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. *Código Civil*. Lei 10.406/ 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Decreto-Lei 1.598/77*. Brasília - DF, 1977.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa 84/79*. Brasília - DF, 1979.

CAMARGO, Ynel Alves de. *As vendas a prazo ou a prestação de imóveis em construção, face ao Decreto-Lei 1.598, de 26-12-77, e ao regime de competência de que trata o Art. 177 da Lei 6.404, de 15-12-79*. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, n. 29, 1979.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. 2 ed. Brasilia: CFC, 2005.

COSTA, Magnus Amaral. *Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HOLANDA, Romildo Morant de. *Investigação do processo de implantação e funcionamento de função - PCP: Um estudo de caso na ICC/SE do Recife*: Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção-UFPB. João Pessoa – PB, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Elizeu; GELCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: Aplicáveis as demais sociedades*. 4. Ed. São Paulo: Atlas/FIPECAFI; 1995.

LIRA, Edme Queiroga. *Perda de materiais em alvenaria: sub-setor edificações em João Pessoa*: Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção-UFPB. João Pessoa – PB, 1997.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Elizeu; GELCKE, Ernesto Rubens; FRANCO, Hilário; IUDICIBUS, Sérgio de. *Conflito entre Princípios Contábeis e as normas legais e fiscais*. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, n. 50, 1984.

MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, José Fernando V. de. *Gerenciamento nas empresas de construção civil: sub-setor edificações de João Pessoa*: Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção-UFPB. João Pessoa – PB, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TEIXEIRA, Paulo Joni; PANTALEÃO, Milton J.. *Construção civil. aspectos tributários e contábeis*, Porto Alegre: Síntese, 1998.