

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS PASSO FUNDO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

FRANCIELE VIEIRA

**CUSTOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL: ESTUDO SOBRE A FORMA DE
MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO NO RESULTADO SEGUNDO A
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTÁBIL**

PASSO FUNDO
2013

FRANCIELE VIEIRA

**CUSTOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL: ESTUDO SOBRE A FORMA DE
MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO NO RESULTADO SEGUNDO A
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTÁBIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Ivanir Tognon

PASSO FUNDO
2013

FRANCIELE VIEIRA

**CUSTOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL: ESTUDO SOBRE A FORMA DE
MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO NO RESULTADO SEGUNDO A
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTÁBIL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___ de _____ de ____, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Ms. Ivanir Tognon

UPF – Orientador

Prof. Ms. Carlos Alexandre Gehm da Costa

Prof. Ms. Maristela Capacchi

PASSO FUNDO
2013

AGRADECIMENTOS

A Deus.

À minha família, em especial, pelo apoio durante essa construção.

Aos meus colegas de trabalho, pela paciência e pelos conhecimentos.

Ao Professor Ivanir Tognon, por não medir esforços na realização deste trabalho.

A todos os professores que se preocuparam com o meu aprendizado.

Aos colegas da faculdade, por todos os aprendizados construídos em conjunto.

A todos que acreditaram que eu chegaria até aqui e me apoiaram nessa caminhada para a realização deste sonho.

RESUMO

VIEIRA, Franciele. **Custos da construção civil:** estudo sobre a forma de mensuração e reconhecimento no resultado segundo a legislação tributária e contábil. Passo Fundo. 2013. 67 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2013.

O setor de construção civil atua como importante instrumento no desenvolvimento do país no que diz respeito aos enfoques social e econômico, pois possibilita melhoria na qualidade de vida das pessoas, enquanto moradia, ou disponibilizando oportunidades de trabalho em suas obras para pessoas. Contribuindo para a inclusão social de grande parcela de trabalhadores que não apresentam tanta qualificação profissional. Ainda verifica-se que a construção civil está inserida em um ciclo operacional, onde o produto final fica pronto em mais de um ano calendário. Neste trabalho, foi desenvolvido um estudo de caso em uma empresa do ramo da construção civil, localizada no município de Passo Fundo/RS. O objetivo, a partir deste estudo foi verificar se a forma de reconhecimento das receitas e dos custos realizada por esta organização está de acordo com as normas legais tanto contábeis quanto tributárias que são aplicadas as atividades imobiliárias. A análise dos resultados quanto ao aspecto fiscal e contábil comparando as duas realizadas pelo departamento de contabilidade da Construtora, elas estão, em sua grande maioria, de acordo com as normas legais que regem a contabilização das atividades imobiliárias, porém existem algumas divergências. O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa estudada geram informações condizentes com a realidade econômica da organização que podem ser utilizados como ferramenta de gerenciamento.

Palavras-chave: Construção Civil. Custos. Legislação tributária e contábil. Resultados.

LISTA DE FIGURAS

Gráfico 1 - Formas de reconhecer a receita e confrontar os custos. Transações de venda de imóveis próprios.....	41
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Distribuição da área global do Residencial ABC	56
Quadro 2 – Rateio usual dos custos das unidades do empreendimento Residencial ABC....	57
Quadro 3 – Controle do Estoque do Residencial ABC	57
Quadro 4 – Balanço Patrimonial	61
Quadro 5 – Demonstração de Resultados	62
Quadro 6 – Aspectos fiscais e contábeis da empresa Construtora Alfa	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Balancete com lançamentos contábeis	56
Tabela 2 – Balancete – saldo de contas	58
Tabela 3 – Balancete antes dos lançamentos Contábeis.....	59
Tabela 4 – Balancete.....	59

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVO	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 SURGIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	14
2.2 OBJETIVOS DE USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	15
2.3 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS.....	16
2.3.1 Custos diretos e indiretos	16
2.4 COMPORTAMENTOS DOS CUSTOS	17
2.4.1 Custos fixos e variáveis	17
2.5 TERMINOLOGIAS CONTÁBEIS EM CUSTOS	18
2.5.1 Gastos	18
2.5.2 Investimento	19
2.5.3 Custos	19
2.5.4 Despesas	19
2.5.5 Perdas	15
2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	20
2.6.1 Custo Variável	20
2.6.2 Custeio por Absorção	21
2.7 CUSTOS DE IMOVEIS PARA VENDA	21
2.8 LEGISLAÇÃO FISCAL DEFINIÇÃO DE CUSTOS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	22
2.8.1 Custos Pagos ou Incorridos e Contratados	23
2.8.2 Custo orçado na construção civil	24
2.8.3 Insuficiência de Custo Realizado tratamento contábil	25
2.8.4 Excesso de Custo Realizado tratamento contábil	27
2.8.5 Tratamento tributário para Insuficiência e Excesso de Custo	28
2.9 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL CUSTOS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	29

2.9.1 Tratamento Contábil para Encargos Financeiros.....	29
2.9.2 Tratamento Contábil a Custos do Imóvel que devem ser inclusos na construção ..	30
2.9.3 Tratamento Contábil para despesas com comissões	32
2.9.4 Tratamento Contábil para gastos diretamente relacionados com a construção, mobília e decoração do estande de vendas e do apartamento modelo e depreciação.....	33
2.10 DEFINIÇÃO DE RECEITA NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA SEGUNDO A LEGISLAÇÃO FISCAL E SEGUNDO A LEGISLAÇÃO CONTÁBIL.....	33
2.11 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA SEGUNDO A LEGISLAÇÃO FISCAL	35
2.11.1 Tratamento fiscal para vendas a prazo de unidades concluídas.....	37
2.11.2 Tratamento fiscal para vendas a prazo de unidades não concluídas.....	38
2.11.3 Tratamento fiscal aos Custos incorridos ou contratados de unidade vendida	39
2.12 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	41
2.12.1 Apropriação dos custos e receitas para unidades em construção	41
2.12.2 Apropriação de custos e receitas tendo como base a proporção do trabalho executada até a data do balanço.....	43
2.12.3 Método de reconhecer a receita e o custo: Percentagem Completada.....	44
2.12.4 Apropriação de custos e receitas quando os contratos de construção não poderão ser corretamente mensurados	39
2.12.5 Apresentação dos valores nas demonstrações Contábeis.....	45
2.12.6 Contabilização diferenciada dos recebíveis imobiliários	46
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	48
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	49
3.3 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	50
3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	50
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	51
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA	51
4.1.1 Controle de custos existente.....	51
4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO EDIFÍCIO	52
4.2.1 Da descrição das economias.....	52
4.3 CONTABILIZAÇÃO ADOTADA PELA EMPRESA.....	55
4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS QUANTO AO ASPECTO FISCAL E CONTÁBIL	63
5 CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

O setor de construção civil atua como importante instrumento no desenvolvimento do país no que diz respeito aos enfoques social e econômico, pois possibilita melhoria na qualidade de vida das pessoas, enquanto moradia, ou disponibilizando oportunidades de trabalho em suas obras para pessoas. Contribuindo para a inclusão social de grande parcela de trabalhadores que não apresentam tanta qualificação profissional.

Neste ano de 2013, o nível de emprego na construção civil avançou 4,09% entre janeiro e agosto, com a contratação de 138 mil trabalhadores, segundo pesquisa do sindicato em parceria com a Fundação Getúlio Vargas (FGV). O resultado é bastante inferior ao desempenho do mesmo período do ano passado, quando foram contratados 234,2 mil trabalhadores. Isso pode ser justificado pela estabilização da atividade de construção civil no Brasil.

No acumulado do ano até julho, o nível de emprego na construção civil registrou alta de 3,62%, com a contratação de 122,1 mil trabalhadores. Com relação ao mesmo período do ano anterior, houve desaceleração, já que entre janeiro e julho de 2012 foi registrado acréscimo de 6,98%, com 221,5 mil contratações.

Na construção civil, é de fundamental importância o conhecimento do custo dos insumos necessários, que reunidos em um período de tempo, levam à obtenção de um produto final, a edificação. Esses dados também podem ser trabalhados no sentido de fornecer informações adicionais que auxiliem no gerenciamento do empreendimento.

O presente trabalho se propõe a fazer um estudo comparativo entre os aspectos contábeis e fiscais adotados pela empresa em estudo com o reconhecimento e preconizados pela legislação fiscal e contábil do País. Por conseguinte, o mesmo visa demonstrar a importância da apropriação dos custos da construção civil de um determinado edifício,

buscando demonstrar à forma de reconhecimento de receitas e despesas segundo a Legislação Tributária e contábil brasileira e fazer a comparação entre as duas.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A construção civil está inserida em uma pequena parcela da economia cujo ciclo operacional é superior ao exercício social. Ciclo Operacional é o período compreendido entre a aquisição de matéria-prima, produção, comercialização e recebimento dos valores contratados. O Exercício Social consiste em um período anual de 12 meses quando não estiver previsto no estatuto social da empresa, deve coincidir com o ano civil que compreende 1º de Janeiro a 31 de dezembro de um dado ano.

Nas entidades de Construção Civil, identifica-se, no momento da elaboração das demonstrações contábeis, no encerrar de um exercício, a dificuldade na atribuição das devidas proporções de receitas e a apropriação de seus custos, uma vez que as receitas auferidas referem-se geralmente a um produto em fase de elaboração, muitas vezes em construção.

Sendo complexas de se elaborar, as demonstrações contábeis dessas instituições são da mesma forma, difíceis de ser analisadas e utilizadas como ferramenta no auxílio às decisões gerenciais e como fontes de informações a usuários externos, sejam estes investidores ou fornecedores, para isto este trabalho tem o objetivo de buscar a resposta da seguinte pergunta: **como se devem apropriar os custos de construção de um edifício e qual a forma de reconhecimento de receitas e despesas segundo a Legislação Tributária e contábil brasileira?**

1.2 OBJETIVO

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar como se devem apropriar-se os custos da construção civil de um edifício e a forma de reconhecimento de receitas e despesas segundo a Legislação Tributária brasileira.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os custos dos materiais de construção, mão de obra e outros custos de uma construção de edifício.
- b) Levantar as despesas e receitas apropriadas em uma contabilidade de um prédio em construção.
- c) Comparar os valores contabilizados na empresa com a legislação tributária vigente no país.
- d) Apurar eventuais divergências entre a contabilidade e a legislação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Ao começarmos o embasamento teórico do presente estudo, iniciamos com o surgimento da contabilidade de custos, passando pelos objetivos de uso da contabilidade de custos, apresentamos as classificações de custos, comportamento dos custos, as terminologias contábeis em custos, métodos de custeio, chegando a custos de imóveis para venda, na legislação fiscal de custos na atividade imobiliária.

2.1 SURGIMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Até a revolução Industrial (século XVIII), praticamente só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais para Martins (2008).

Martins (2008) considera que devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de custos a ser enxergada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

O surgimento da contabilidade de custo à preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a contabilidade de custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo conforme Martins (2008).

Lawrence (1975, p. 1) afirma que:

A contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negocio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negocio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Sendo assim a contabilidade de custo mostra o quanto é importante em uma empresa para suas operações.

2.2 OBJETIVOS DE USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos fornece informações a respeito de custos, estoques, custo de vendas e lucros para cada uma das linhas de produtos fabricados. Esta informação pode ser apresentada em detalhe para cada um dos lotes ou pedida relativa ao produto. A contabilidade de custos também fornece informações detalhadas a respeito das despesas operacionais do negocio. Assim, com um sistema de custo, é possível conhecer o custo de operação de cada departamento ou da realização de qualquer outra atividade do negocio explicita e detalhadamente (LAWRENCE, 1975).

A contabilidade de custos pode ser concebida como um instrumento ao fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros a determinação de rentabilidade e avaliação de patrimônio, identificando-se operações e atividades executadas, de modo a prover informações sobre custos o planejamento e para a tomada de decisões, por meio de processos analíticos de acordo com Ferreira (2007).

Para Athar (2005), a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade orientado para o registro a organização, a análise e a interpretação dos dados relacionados à produção ou a prestação de serviços, podendo ser aplicado não apenas as empresas industriais, mas também para qualquer tipo de empresa como, por exemplo: bancos, seguradoras, empresas de

transportes, etc. As técnicas de contabilidade de custos constituem um poderoso instrumento nas mãos do administrador para eficiente desempenho de suas funções, pois fornecem informações capazes de atingir três objetivos: determinação do lucro, controle das operações e tomadas de decisões.

Portanto, a contabilidade custos tem como objetivo principal prestar informações sobre a empresa, dando informações que podem ser utilizada como ferramenta de planejamento e tomada de decisões.

2.3 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS

Os custos são classificados como sendo diretos ou indiretos. Porém, esses termos não terá nenhum significado, a menos que o primeiro se identifique alguma atividade operacional para quais os custos possam ser relacionados.

2.3.1 Custos diretos e indiretos

Custos diretos, Padoveze (2009, p. 330) “são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Assim, se o que esta sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão de obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos os custos diretos”. O autor define como sendo custos indiretos “são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação”.

“Custos diretos são todos os custos que se conseguem identificar com as obras, do modo mais econômico e logico.” E “custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para débitos as obras.” (LEONE, 2000, p. 59).

De acordo com Lawrence (1975, p. 3) “custos diretos são principalmente os em que incorre determinado produto, identificando-se como parte do respectivo custo.” Ainda entende como “custos indiretos são os de natureza mais genérica, que não é possível identificar imediatamente como parte do custo de determinado produto, mas sem o qual não se poderia manufaturar o produto”.

Martins (2008) enfatiza que custos diretos são custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo como quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizada e até a quantidade de força consumida. Enquanto que custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária pode se usar como exemplo o aluguel, a supervisão, as chefias etc.

Cabe ainda citar Bruni (2011), que define os custos diretos ou primários como sendo aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos, consistem em materiais diretos usados para a fabricação do produto e mão de obra direta. Eles apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Exemplos: aço para fabricar chapas, salários dos operários etc. Os custos indiretos define-os como sendo aqueles que necessitam de aproximações, ou seja, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: seguro e alugueis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção.

2.4 COMPORTAMENTOS DOS CUSTOS

Os custos indiretos podem ser denominados como fixos ou variáveis, o comportamento dos custos serve para ver como os gastos acontecem na produção, venda ou outra atividade

2.4.1 Custos fixos e variáveis

Bruni (2011, p. 30) ao referir-se a custos fixos conceitua como “fixo: são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de da empresa. Existem mesmo que não haja produção”. E como “variáveis: seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis”.

Custos fixos são tidos como aqueles que tendem a manterem-se constantes nas alterações das atividades operacionais. De modo geral são custos e despesas necessárias para

manter o nível mínimo de atividade operacional, por isto são também denominados custos de capacidade. Custos variáveis são aqueles cujo montante de unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividade conforme Padoveze (2009).

Para definir custos variáveis e fixos Martins (2008, p. 49) exemplificando como:

Por exemplo, o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis. Por outro lado, o aluguel da fabrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um custo fixo.

2.5 TERMINOLOGIAS CONTÁBEIS EM CUSTOS

A seguir algumas das terminologias e seus significados de acordo com os autores Martins (2008) e Padoveze (2009).

2.5.1 Gastos

Segundo Padoveze (2009), gastos são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como para os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos. Como pode-se verificar, gastos são ocorrências de grande abrangência e generalização.

De acordo com Martins (2008, p. 24), “gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

2.5.2 Investimento

Padoveze (2009) diz que, investimentos são gastos efetuados em ativo ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou que gerem benefícios futuros.

Investimento são todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados investimento de acordo com Martins (2008).

2.5.3 Custos

Aponta Padoveze (2009, p. 314) que:

Custos são gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que custos são gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. De modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa.

Para Martins (2008, p. 25), “custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.”

2.5.4 Despesas

Segundo Padoveze (2009, p. 314), “despesas são gastos necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral, são os gastos ligados as áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transforma-se em despesas.”

Segundo Martins (2008, p. 25), “despesas bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

2.5.5 Perdas

Padoveze (2009, p. 314) destaca ainda que:

Perdas são fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem a normalidade das operações da empresa. São considerados não operacionais e não fazem parte dos custos de produção dos produtos. São eventos econômicos negativos ao patrimônio empresariais, não habituais e eventuais, tais como deterioração anormal de ativos, perdas de créditos excepcionais, capacidade ociosa anormal etc.

As terminologias de custos na contabilidade são de fundamental importância para sabermos distinguirmos todos os tipos de custos e saber aplicá-los de forma correta.

2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

É o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Basicamente temos três métodos de custeamento, o custeio variável, custeio por absorção e margem de contribuição.

2.6.1 Custo Variável

Custo variável é aquele que a empresa entende que a melhor forma de custeio direto, o sistema de acumulação de custos só coletará, para apuração do custo dos produtos, os custos e despesas diretamente relacionadas aos produtos. No custeio variável, os custos fixos indiretos

não são alocados aos produtos e são tratados como despesas de determinado período (PADOVEZE, 2009).

No sistema de custeio variável, apenas são atribuídos aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando um valor que é denominado margem de contribuição. Os custos e despesas fixas serão abatidos da margem de contribuição do período (BRUNI, 2011, p. 172).

O custo variável é mais utilizado em empresa do ramo da atividade industrial, na construção civil usamos o sistema de custeio por absorção.

2.6.2 Custeio por Absorção

Custeio por absorção é o método de custeamento que para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição (PADOVEZE, 2009).

De acordo com Martins (2008), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Para a atividade da construção civil é utilizado o custeamento por absorção que são todos aqueles custos necessários a atividade, ou seja, a execução da obra contratada ou a construção do imóvel a ser vendido, devem ser alocados, aí já se dará a classificação dos custos em direto e indireto assunto que foi abordado anteriormente.

2.7 CUSTOS DE IMOVEIS PARA VENDA

Segundo o manual de contabilidade societária (2011), na atividade imobiliária os gastos que usualmente compõem o custo de um imóvel são: o valor do terreno, bem como os custos legais de aquisição da propriedade (ex: escritura), os custos com o projeto imobiliário,

custos diretamente relacionados à construção, os tributos não recuperáveis, os encargos financeiros diretamente relacionados ao empreendimento. Assim neste sentido, não se caracterizam como custos incorridos aqueles custos que estão relacionados com atividades futuras e com o pagamento antecipado e subcontratados por serviços a serem executados por terceiros.

Para Higuchi (2012, p. 504):

A formação do custo de imóveis para a venda é idêntica as das demais atividades das empresas, ou seja, devem compor o custo todos os gastos necessários para aquisição de imóvel desmembramento de terra ou construção de prédios. Assim, compõem obrigatoriamente o custo do imóvel para venda:

- a) O custo de aquisição de terreno ou prédio, inclusive os tributos incidentes na aquisição e as despesas de legalização;
- b) Os custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos projetos de desmembramentos, loteamento, incorporação ou construção de prédios até o termino das obras.

O autor explica que, quando vendidos os imóveis antes da sua conclusão, ou seja se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.

2.8 LEGISLAÇÃO FISCAL DEFINIÇÃO DE CUSTOS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

A formação do custo dos imóveis vendidos compreenderá obrigatoriamente, pela Instrução Normativa (IN) n° 84 da Secretaria da Receita Federal de 1979 subitem 6.1, o custo da aquisição de terrenos ou prédios, inclusive incluindo os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; os custos com o estudo, planejamento, legalização e ainda execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

Na mesma instrução acima citada no subitem 6.2 faz compreender nos custos dos imóveis vendidos: o custo da aquisição de materiais e quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção, incluindo transporte, seguros e os tributos incidentes sobre a

compra ou importação desses insumos, os custos com os serviços aplicados ou consumidos na produção e os respectivos tributos sobre eles devidos que onerem o contribuinte, o custo do pessoal aplicada na produção, incluindo o da supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção, os custos com manutenção, locação e reparos e os encargos de depreciação dos bens que foram aplicados na produção, os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção e os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Para os custos acima relacionados de acordo com subitem 6.3 da IN 84/79 deverão guardar relação direta com a realização das atividades de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.

Conforme o subitem 6.4 da Instrução Normativa 84/79, não poderá ser computado no custo dos imóveis vendidos as despesas com vendas, as despesas financeiras, as despesas gerais e administrativas e quaisquer outras, operacionais e não operacionais.

Os custos mencionados que poderão fazer parte do custo dos imóveis vendidos se houver relação direta com a realização das atividades de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, incorporação, construção e quaisquer obras e melhoramentos, sendo as demais não podendo ser alocadas aos custos dos imóveis.

2.8.1 Custos Pagos ou Incorridos e Contratados

Para custos ou incorridos conforme subitem 7.1 da IN 84/79, são apenas considerados aqueles que, além de estarem pagos, se refiram a bens ou serviços adquiridos ou contratados para específica aplicação no empreendimento de que a unidade negociada faça parte. Em relação aos custos pagos ou incorridos, o subitem 7.4 da IN 84/79, eles deverão ser primeiramente debitados em uma conta representativa de obras em andamento que é classificada no ativo circulante, para depois serem considerados na formação do custo de cada unidade vendida. Já os custos pagos ou incorridos que forem referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades, o subitem 7.5 da mesma instrução diz que eles deverão ser apropriados a cada uma delas mediante rateio usual no tipo de empreendimento imobiliário.

Outra modalidade de custos permitida para ser computada do custo do imóvel vendido são os custos contratados para a realização das obras ou melhoramentos a que estiver obrigado, conforme o subitem 8.1 da IN 84/79. Mas no subitem 8.2 dispõe sobre os custos contratados que são relativos a empreendimento que compreende duas ou mais unidades, devendo esses ser apropriados a cada uma delas através de rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário. No entanto, o custo contratado que será contabilizado é apenas o referente a unidades já vendidas e não se registrará os custos contratados apropriados a unidades ainda a vender, segundo o subitem 8.5.

O valor dos custos contratados que são referentes a unidades já vendidas deverá ser creditado à conta específica do passivo exigível em longo prazo, na data da efetivação da venda, segundo o subitem 8.6 da IN 84/79, sendo a contrapartida um débito à conta própria de resultado do exercício, se for referente à unidade não concluída vendida a vista, ou vendida a prazo ou a prestações com pagamento total contratado para o curso do ano calendário para o curso do período-base da venda. No entanto, em casos que os custos contratados se referirem a unidade não concluída vendida a prazo ou à prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base sendo o lucro bruto reconhecido proporcionalmente à receita recebida, o débito será à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros.

2.8.2 Custo orçado na construção civil

Caso o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido por concluir, todo e qualquer custo, objeto do contrato, posterior à data da efetivação da venda, respectivo à unidade vendida e ainda a concluir, deverá ser considerado como contratado em função do custo orçado, segundo o subitem 8.10 da IN 84/79.

Com relação aos custos orçados, segundo o subitem 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 e contratados, os custos que foram orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar. O valor do custo orçado será baseado, conforme o subitem 9.3, nos custos usuais para o tipo do empreendimento imobiliário e irá corresponder à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos e contratados até a data da efetivação da venda.

De acordo com a IN 84/79 em seu subitem 9.5, os custos orçados que se refiram a duas ou mais unidades de um empreendimento deverão ser apropriados a cada uma delas de acordo com o critério usual no tipo de empreendimento imobiliário. Esses custos poderão ser modificados em qualquer época, em consequência de sua atualização monetária e de alterações no projeto ou nas especificações do empreendimento, segundo o subitem 9.9.

As atualizações monetárias do custo orçado serão admitidas nos casos em que a aquisição de materiais ou bens, a contratação de obras ou serviços e a realização de despesas ou encargos tiverem que ser feitas a preços diferentes dos previstos no orçamento, de acordo com o subitem 9.10 da IN 84/79. Já as alterações do custo orçado serão apenas as que se relacionarem com a qualidade dos materiais, bens, obras ou serviços ou com a natureza dos encargos ou despesas estipulados no orçamento, conforme o subitem 9.11.

O custo orçado possui o mesmo tratamento do custo contratado, pois será reconhecido apenas para as unidades já vendidas, não se registrando o relativo a unidades por vender, segundo o subitem 9.13 da IN 84/79. Assim sendo, o subitem 9.14 dispõe que o valor dos custos orçados dos imóveis vendidos deverá ser creditado à conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível em longo prazo, na data da efetivação da venda, tendo como contrapartida a conta do resultado do exercício quando for venda de unidade não concluída à vista, à prazo ou à prestação com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda ou à conta de resultados de exercícios futuros quando a venda for a prazo ou a prestações com pagamento restante ou total contratado para depois do período-base da venda.

Quando o custo orçado for superior ao custo realizado para a conclusão do empreendimento tem-se uma insuficiência de custo, segundo o subitem 15.3 da IN 84/79. Já o subitem 15.4 define que, quando o custo orçado resultar inferior ao custo realizado para a conclusão, tem-se um excesso de custo.

2.8.3 Insuficiência de Custo Realizado tratamento contábil

O tratamento que deverá ser dado à insuficiência de custo realizado quando se tratar de uma unidade não concluída vendida à vista, ou vendida a prazo ou a prestações com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda é determinado pelo subitem 16.1 da Instrução Normativa nº 84 de 1979:

1. se a conclusão se der entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse reconhecido acontecer, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada à conta de resultado do exercício, como recuperação de custo do exercício;
2. se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, a insuficiência de custo será debitada à conta de controle do custo orçado e creditada à conta de resultado desse exercício social, como recuperação de custo de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela aumentativa do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

O tratamento para a insuficiência do custo realizado, de acordo com o subitem 16.2, nos casos de venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento total ou restante contratado para depois de período-base da venda, será condicionado pelo período em que ocorrer a conclusão das obras ou melhoramentos.

Caso o término ocorrer enquanto o cliente estiver pagando o seu débito a insuficiência de custo será debitada à conta de controle de custo orçado e creditada à conta própria de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda. Em seguida, essa relação deverá ser aplicada sobre o total das prestações recebidas, subtraindo desse valor as parcelas do lucro bruto reconhecidas até a data da conclusão das obras, inclusive parcelas computadas em períodos-base anteriores, encontrando assim, o valor do lucro bruto que deverá ser transferido da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado do exercício social, conforme o subitem 16.2.1.

Outra possibilidade é o término das obras ou melhoramentos ocorrer após a data da quitação por parte do cliente de seu respectivo débito. Nesses casos, se a conclusão se der até o final do período-base da liquidação do débito e subsequente reconhecimento do lucro bruto, a insuficiência de custo deverá ser debitada a conta de controle de custo orçado e creditada à conta de resultado desse exercício, como recuperação de custo do exercício e de exercícios anteriores. Mas, se a conclusão for a período-base posterior, a insuficiência de custo será debitada da conta de controle de custo orçado e creditada a conta de resultado desse exercício social, como recuperação de custo de exercícios anteriores.

Já o excesso de custo realizado pelo tratamento contábil de acordo com o subitem 17.1 da In 84/79, terá um tratamneto diferente do custo com insuficiencia.

2.8.4 Excesso de Custo Realizado tratamento contábil

Segundo o subitem 17.1 da IN 84/79, o excesso de custo realizado terá também um tratamento contábil de acordo com a modalidade de venda realizada. Em casos de venda de unidade não concluída que fora vendida à vista, a prazo ou às prestações com pagamento total contratado para o período-base da venda e a conclusão da obra se der entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período, o excesso de custo realizado será creditado à conta de controle do custo orçado e debitada à conta do resultado do exercício, como custo adicional da venda.

No caso de venda com as mesmas condições citadas anteriormente, o subitem 17.1 afirma ainda que, se o término se der em período-base posterior ao período do reconhecimento do lucro bruto, o excesso do custo realizado será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado à conta de resultado desse exercício social, como custo adicional de exercícios anteriores.

No entanto, se esta unidade não concluída for vendida a prazo ou à prestações e o pagamento total ou restante for contratado para o período-base posterior ao da venda, o contribuinte deverá, de acordo com as divisões do subitem 17.2 da Instrução Normativa nº 84/79, dar o seguinte tratamento para o excesso de custo realizado:

17.2.1. Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der enquanto o cliente estiver pagando o seu débito, os procedimentos a observar são os seguintes:

1. o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;
2. em seguida, o contribuinte aplicará a relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;
3. por último, o contribuinte subtrairá, do montante do lucro bruto computado até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive parcelas reconhecidas em períodos-base anteriores, o produto da operação indicada na alínea 2, encontrando, no resultado desta subtração, o valor do custo adicional, a ser transferido da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado do exercício social.

17.2.2. Quando a conclusão das obras ou melhoramentos se der após a data em que o cliente houver saldado o seu débito, o excesso de custo realizado terá o seguinte tratamento:

1. se a conclusão se der até o final do período-base da liquidação do débito e subsequente reconhecimento do lucro bruto, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado à conta de resultado do exercício, como

custo adicional do exercício e de exercícios anteriores;

2. se a conclusão se der em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, o excesso de custo será creditado à conta de controle do custo orçado e debitado à conta de resultado desse exercício social, como custo adicional de exercícios anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

17.2.3. A relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda, a que se refere a alínea 1 da divisão de subitem 17.2.1, passará a ser aplicada sobre cada prestação recebida após a conclusão do empreendimento, até que o cliente salde todo o seu débito.

2.8.5 Tratamento tributário para Insuficiência e Excesso de Custo

Com relação aos aspectos tributários sobre a insuficiência de custo realizado, o contribuinte deverá determinar a relação percentual existente entre a insuficiência de custo e o total do orçamento, incluindo neste os respectivos acréscimos, conforme o subitem 18.1 da IN 84/79. Quando essa insuficiência não for superior a 15% do total do orçamento, esse valor poderá ser computado no resultado do exercício em que o empreendimento foi concluído, sem que o imposto sobre ele incidente, ao ser regularmente declarado, no exercício financeiro subsequente, seja tido como postergado, de acordo com o subitem 18.2.

No entanto, quando a insuficiência de custo realizado for superior a 15% do total orçado e o empreendimento for concluído no mesmo período-base em que houver ocorrido todo o reconhecimento do lucro bruto da venda, ela deverá ser incluída normalmente no resultado do período-base, como recuperação de custo, segundo o subitem 18.3.1 da IN 84/79. No subitem 18.3.2 tem-se o procedimento para o caso em que a insuficiência de custo realizado for verificada em período-base posterior àquele em que tiver ocorrido parcial ou total reconhecimento do lucro bruto da venda, sendo a insuficiência computada no resultado do exercício social em que o empreendimento for concluído e ensejará a cobrança de correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto que foi postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado.

Caso o contrário aconteça, teremos o excesso de custo realizado, o que não acarretará consequências negativas de natureza tributária para o contribuinte, conforme o subitem 19.1 da IN 84/79, a menos que ele não observe os procedimentos que devem ser realizados com relação ao excesso de custo realizado apresentado anteriormente.

2.9 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL CUSTOS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

Ao imóvel objeto da incorporação imobiliária relacionam-se como custos os gastos incorridos para a sua obtenção, independentemente de seu pagamento, e abrangem, segundo a NBC T 10.23 (2009), os custos do terreno e os gastos de sua aquisição e regularização; os custos com os projetos; os custos que forem relacionados diretamente com a construção, incluindo os para a preparação do terreno, canteiro de obras e gastos com benfeitorias nas áreas comuns; os impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário que for incorrido quando da fase de construção; e os encargos financeiros diretamente associados ao financiamento desse empreendimento imobiliário.

2.9.1 Tratamento Contábil para Encargos Financeiros

Os encargos financeiros relacionados diretamente ao financiamento da construção são definidos pela NBC T 10.23 da seguinte maneira:

Consideram-se encargos financeiros diretamente associados ao financiamento da construção aqueles encargos vinculados desde o início do projeto, devidamente aprovado pela administração da entidade de incorporação imobiliária, desde que existam evidências suficientes de que tais financiamentos, mesmo obtidos para fins gerais, foram usados na construção dos imóveis (CFC, 2009, p. 3).

No entanto, a entidade deverá divulgar a política contábil adotada para esses encargos financeiros de empréstimos e o montante desses encargos financeiros que serão registrados nos estoques de imóveis a comercializar durante um período e ainda não pode exceder o montante dos encargos incorridos durante esse mesmo período, atendendo-se aos seguintes critérios, segundo a NBC T 10.23:

- a) os encargos financeiros elegíveis para serem registrados devem ser determinados com base na aplicação de uma taxa de capitalização aos custos efetivamente incorridos com o imóvel. Essa determinação deve levar em consideração a taxa

- efetivamente contratada, no caso dos empréstimos diretamente vinculados, ou a taxa média ponderada dos encargos financeiros aplicáveis aos financiamentos;
- b) os encargos financeiros são registrados nos estoques de imóveis a comercializar, quando, provavelmente, resultarem em benefícios econômicos futuros e puderem ser de forma razoável estimado, e serão recuperáveis por meio do preço de venda do correspondente imóvel;
- c) deve ser capitalizada como parte do custo do imóvel em construção a parcela de variação cambial considerada ajuste ao custo financeiro, como no caso de financiamentos em moeda estrangeira com juros. A capitalização dos encargos financeiros (juros mais variação cambial) é limitada ao valor do encargo de empréstimos locais, para prazo e condições similares;
- d) a data para início da capitalização dos encargos financeiros nos estoques de imóveis a comercializar deve ser aquela na qual forem atingidas todas as seguintes condições:
- (i) que os custos com a aquisição dos terrenos ou a construção dos imóveis estejam sendo incorridos;
 - (ii) que os custos com empréstimos estejam sendo incorridos; e
 - (iii) que as atividades necessárias para preparar o imóvel para comercialização estejam em progresso;
- e) os encargos financeiros devem ser registrados nos estoques de imóveis a comercializar até o momento em que a construção física estiver concluída;
- f) Os valores dos encargos financeiros capitalizados nos estoques de imóveis a comercializar não devem impactar o cálculo da evolução da obra para fins de reconhecimento da receita de incorporação imobiliária (CFC, 2009, p. 3-4).

2.9.2 Tratamento Contábil a Custos do Imóvel que devem ser inclusos na construção

Segundo a NBC T 10.23 (2009), o custo do imóvel deve incluir os gastos com as garantias relativas ao período posterior à entrega das chaves dessas unidades. Esse valor será estimado com base nos dados técnicos disponíveis de cada imóvel e no histórico dos gastos incorridos pela entidade de incorporação imobiliária. O registro desses valores será feito através de uma provisão para garantias que será classificada no passivo circulante ou no não circulante. Esses valores deverão ser revertidos por completo apenas quando as cláusulas legais ou contratuais que geravam tal obrigação prescreverem, conforme especifica a NBC T 10.23 (2009).

Quando a entidade realizar adiantamentos para aquisição de bens e serviços, a NBC T 10.23 (2009) afirma que estes devem ser controlados em conta específica de adiantamento a fornecedores, classificável no grupo de estoques de imóveis a comercializar, e apenas serão transferidos para custos quando efetivamente forem aplicados esses bens ou serviços na construção. A NBC T 10.23 (2009) afirma ainda que os gastos contratuais sem probabilidade de recuperação devem ser reconhecidos no resultado como custo incorrido do empreendimento.

Os custos do contrato devem compreender ainda, de acordo com o Pronunciamento CPC 17:

- (a) os custos que se relacionarem diretamente ao contrato específico;
- (b) os custos que forem atribuíveis à atividade de contratos em geral e puderem ser alocados ao contrato; e
- (c) os outros custos que forem diretamente debitáveis aos clientes, nos termos do contrato (CPC, 2009, p. 6).

Os custos atribuíveis diretamente a um contrato incluem, ainda conforme o Pronunciamento CPC 17:

- (a) custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão;
- (b) os custos de materiais usados na construção;
- (c) a depreciação de ativos imobilizados utilizados no contrato;
- (d) os custos para levar ou retirar do local os ativos imobilizados e os materiais necessários à execução da obra;
- (e) os custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- (g) os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- (h) reivindicações de terceiros (CPC, 2009, p. 6).

Desses custos, de acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009), podem ser deduzidos os valores obtidos que não se caracterizam como receitas do contrato, como pela venda, por parte da contratada, de materiais não utilizados na obra ou pela alienação de instalações e equipamentos ao final do contrato.

O Pronunciamento CPC 17 (2009) cita como exemplos de custos que podem ser atribuíveis à atividade de contratos em geral e imputados a contratos específicos, os custos com seguros, concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionadas a um contrato específico e os gastos gerais de construção. Na definição de gastos gerais de construção estão inclusos os custos com a preparação e o processamento da folha de salários do pessoal envolvido com a construção.

Como custos debitáveis ao contratante, o Pronunciamento CPC 17 (2009) considera os gastos gerais de natureza administrativa e de desenvolvimento desde que estiverem

especificados no contrato. No entanto, não podem ser considerados custos atribuíveis ao contratante os gastos não relacionados com a atividade do contrato, como por exemplo, despesas administrativas gerais não especificadas no contrato, despesas de venda, despesas de pesquisa e desenvolvimento não especificadas no contrato e depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados em contrato particular.

Já como custos atribuíveis o Pronunciamento CPC 17 (2009) considera como sendo aqueles que ocorrem desde a data de sua assinatura até a data de sua conclusão. Porém, os custos que se relacionam diretamente com um contrato e que forem incorridos para que o contrato seja efetivado podem ser reconhecidos como custo desse contrato específico, estando esse reconhecimento condicionado ao fato que seja possível identificar individualmente esses custos e que se possa medi-los confiavelmente e quando for provável que o contrato será efetivado.

2.9.3 Tratamento Contábil para despesas com comissões

A NBC T 10.23 dispõe sobre o reconhecimento das despesas com comissões de vendas da seguinte maneira:

10. As despesas com comissões de vendas incorridas pela entidade de incorporação imobiliária devem ser ativadas como pagamentos antecipados e apropriados ao resultado em rubrica relacionada a despesas com vendas, observando-se os mesmos critérios de apropriação da receita de incorporação imobiliária (CFC, 2009, p. 4).

No entanto a entidade deverá reconhecer imediatamente como custo os valores de comissões sobre vendas quando houver cancelamento das vendas correspondentes ou quando for provável que os valores contratados não serão recebidos, conforme a NBC T 10.23 (2009). Já as despesas com marketing, propaganda, promoções e outras atividades correlatas não fazem parte do custo de construção do imóvel, mesmo quando forem relacionadas diretamente a um empreendimento imobiliário específico. Esses valores deverão ser considerados como despesas com vendas do período em que elas ocorrerem, não podendo ser diferidas para exercícios futuros.

2.9.4 Tratamento Contábil para gastos diretamente relacionados com a construção, mobília e decoração do estande de vendas e do apartamento modelo e depreciação.

Com relação aos gastos diretamente relacionados com a construção, mobília e decoração do estande de vendas e do apartamento modelo, a NBC T 10.23 afirma:

14. Os gastos incorridos e diretamente relacionados com a construção de estande de vendas e do apartamento-modelo, bem como aqueles para aquisição das mobílias e da decoração dos estandes de vendas e do apartamento-modelo de cada empreendimento, possuem natureza de caráter prioritariamente tangível e, dessa forma, devem ser registrados em rubrica de ativo imobilizado, e depreciados de acordo com o respectivo prazo de vida útil estimada desses itens (CFC, 2009, p. 4).

A despesa de depreciação desses ativos será reconhecida como despesas com vendas sem afetar o lucro bruto, segundo a NBC T 10.23 (2009). Caso a entidade realizar a venda desses ativos, as parcelas recuperadas serão registradas como redutoras do custo desses itens. Esses bens podem sofrer desvalorização e, nesse caso, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

2.10 DEFINIÇÃO DE RECEITA NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA SEGUNDO A LEGISLAÇÃO FISCAL E SEGUNDO A LEGISLAÇÃO CONTÁBIL

Segundo o subitem 10.1 da IN 84/79, em relação a Efetivação ou Realização da Venda:

Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

Na venda de imóvel a prazo ou à prestação com pagamento restante ou total para o período posterior ao da ocorrência da transação, os juros estipulados no contrato deverão ser apropriados aos resultados dos exercícios sociais a que competirem segundo o subitem 20.1 da IN 84/79.

Por sua vez, o subitem 21.1.2 da IN 84/79 expõe que, nos casos em que os contratos de venda estipular cláusulas de correção monetária, e tratando-se de prestações a receber decorrentes de venda de terrenos, desmembramentos, loteamentos, incorporações e construções efetuadas em aproveitamento de terrenos, o contribuinte deverá debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros pelo valor da receita de correção monetária do saldo credor do preço, segundo as condições estipuladas no contrato.

Em seguida, conforme o mesmo subitem, o contribuinte deverá levar a débito da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros e a crédito de conta de variações monetárias ativas, de resultado de exercício, valor decorrente da aplicação, sobre o saldo do custo de exercícios futuros referentes ao imóvel vendido, do mesmo percentual utilizado na correção do saldo devedor do cliente.

Enquanto prevalecer por parte do contribuinte a opção pelo reconhecimento do lucro bruto em função da receita da venda recebida, o lucro bruto corrigido será computado no resultado de cada exercício social proporcionalmente aos recebimentos ocorridos, segundo o subitem 21.4 da IN 84/79.

De acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009), a receita do contrato deve compreender a quantia inicial da receita acordada no contrato e as variações provenientes de solicitações adicionais, as reclamações e os pagamentos de incentivos contratuais, sendo os três últimos condicionados a resultarem em provável receita e estejam em condições confiavelmente mensuráveis.

No entanto, como a receita do contrato é medida, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009), pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber, podem ocorrer fatos que implicam em mudanças nos valores dos contratos. Essas variações em contratos de vendas podem aumentar ou diminuir a receita de um período para outro por vários motivos. Esses motivos podem ser, por mudanças, exemplificados da seguinte maneira:

- (a) contratante e contratado podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato em período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;
- (b) a quantia da receita acordada em contrato de preço fixo pode aumentar em consequência de cláusulas de aumento de custos;
- (c) a quantia da receita do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos imputáveis ao contratado relativos a conclusão do contrato; ou
- (d) quando o contrato de preço fixo está relacionado à conclusão de cada unidade, a receita do contrato aumenta na proporção das unidades concluídas (CPC, 2009, p. 4-5).

Outra variação na receita dos contratos de venda, conforme o Pronunciamento CPC 17 (2009), pode se originar em mudanças no escopo do trabalho a ser executado. Essas alterações podem ser nas especificações ou na concepção do ativo, ou ainda alterações na duração do contrato. No entanto, essas variações só serão incluídas como receitas dos contratos quando for provável que o cliente aceitará essas variações e o valor cobrado por elas, e que a receita puder ser confiavelmente mensurada.

Ainda conforme o Pronunciamento CPC 17 (2009), outra forma de mudança da receita dos contratos é quando, por exemplo, ocorre uma reivindicação de reembolso por parte do contratado de custos originalmente não inclusos no contrato. Isso pode ocorrer por demoras causadas pelos clientes, quando ocorrem erros nas especificações ou na concepção do bem objeto do contrato ou quando se discutem variações nos trabalhos. Porém, estas mudanças nas receitas são sujeitas a um alto nível de incertezas, sendo reconhecidas como receitas do contrato apenas quando o desfecho das negociações tenha atingido um estágio de tal forma avançado que seja provável que o cliente irá aceitar a reivindicação e que a quantia que provavelmente será aceita pelo cliente puder ser confiavelmente mensurada.

A receita dos contratos ainda pode variar, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009), em virtude de incentivos adicionais pagos pelos clientes à contratada se os níveis de desempenho especificados previamente em contrato forem atingidos ou excedidos. Os pagamentos desses incentivos só serão reconhecidos como receitas quando o contrato estiver de tal forma adiantado que será provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos e quando a quantia dos pagamentos puder ser confiavelmente mensurada.

2.11 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA SEGUNDO A LEGISLAÇÃO FISCAL

Com relação à apropriação dos custos na venda de unidades concluídas, Costa afirma que:

No caso das vendas a vista de unidades não concluídas, o custo a ser confrontado com a receita é aquele efetivamente incorrido, enquanto que, nas vendas a prestações, o custo a ser confrontado com a receita é aquele determinado pela proporção dos custos incorridos em relação à receita total contratada, aplicada à receita reconhecida no período (que ocorre pelos recebimentos), segundo o critério fiscal, embora não aceito pelas normas contábeis emanadas da teoria contábil, pelas entidades reguladoras da profissão contábil e pela Comissão de Valores Mobiliários (2011, p. 20).

Já segundo o item 11 da IN 84/79, o lucro bruto da venda de unidades imobiliárias, quando esta for realizada a vista, deverá ser apurado e reconhecido no exercício social da data em que for efetivada a venda. Mas, quando a unidade ainda não estiver concluída e for vendida à vista, quando o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado, o subitem 12.1 determina que as apurações e apropriações do custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância das seguintes normas: irá se proceder, segundo o subitem 12.1.1, a uma apuração do custo da unidade vendida até a data da efetivação da venda através de um rateio proporcional dos custos pagos, incorridos e contratados até esta data entre todas as unidades.

Através dessa apuração será possível calcular o lucro bruto, que em seguida poderá ser computado integralmente no resultado do exercício social, na data em se efetivar a venda, conforme o subitem 12.1.2 da IN 84/79. Os valores dos custos pagos, incorridos ou contratados que forem, através de rateio, computados a essa unidade vendida, quando a parte for apurada entre a data da venda e o final do período-base da mesma, serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda. Já a parte que for apurada após o período-base da venda, será computada como custo de exercício anterior e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base seguinte, conforme o subitem 12.1.3.

Outra situação possível é a opção por parte do contribuinte de incluir o custo orçado no custo do imóvel vendido, sendo que essa venda for realizada à vista e se referir a uma unidade ainda não concluída, as apurações e apropriações do custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações do orçamento serão feitos, de acordo com o subitem 12.2 da IN 84/79, da seguinte maneira: inicialmente será apurado o custo da unidade vendida, através de um rateio proporcional a todas as unidades, dos custos pagos, incorridos

ou contratados e dos custos orçados para a conclusão da obra ou melhoramento, segundo o subitem 12.2.1.

Através do rateio citado anteriormente, será possível apurar o lucro bruto, que deverá ser computado integralmente no resultado do exercício social em que a venda for efetivada, de acordo com o subitem 12.2.2 da IN 84/79. Já com relação às atualizações monetárias ou alterações do orçamento da unidade vendida, o subitem 12.2.3 da Instrução Normativa nº 84 de 1979 determina:

1. Quando ocorridos entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;
2. Quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

2.11.1 Tratamento fiscal para vendas a prazo de unidades concluídas

Nos casos em que a venda for realizada a prazo ou à prestações e a unidade comercializada já estiver concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base em que se efetivou a venda, o subitem 13.1 da IN 84/79 determina que o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivou a transação. No entanto conforme o subitem 13.2, se o pagamento restante ou total for contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeitos de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado em cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida.

Para tanto, esses valores deverão ser controlados mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros em que registrarão a receita bruta da venda e o custo do imóvel, segundo o subitem 13.2.1 da IN 84/79. Quando a venda for realizada, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta da transação, e, até o final de cada período-base, será transferida parte do lucro bruto proporcional à receita nele recebida ao resultado do exercício, de acordo com o subitem 13.2.2.

2.11.2 Tratamento fiscal para vendas a prazo de unidades não concluídas

Outra modalidade de venda é a de unidade não concluída, vendida á prazo ou à prestação, podendo o pagamento ser contratado para o período-base da venda ou posterior, os quais possuem tratamento diferenciado. No primeiro caso, quando o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido, as apurações e apropriações de custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as atualizações monetárias dos custos contratados serão feitos com observância do estabelecido para as vendas à vista de unidade não concluída, em que o contribuinte também não optar pela inclusão do custo orçado, de acordo com o subitem 14.1 da IN 84/79.

Segundo o subitem 14.2 da IN 84/79, no que se refere a venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída, com pagamento contratado para o curso do ano-base da venda, nos casos em que o contribuinte não se interessar pela inclusão do custo orçado, as apurações e apropriações do custo, a apuração e o reconhecimento do lucro bruto e as modificações no valor do orçamento serão feitos de acordo com os mesmos critérios utilizados para as vendas à vista de unidades não-concluídas e que utilizarem o custo orçado.

Outro caso possível é a venda de unidade não concluída a prazo com pagamento restante ou total contratado para depois do período-base da venda e não for utilizado o custo orçado no custo do imóvel, mas o contribuinte optar em reconhecer o lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida. Nesse caso, conforme o subitem 14.3.1 da IN 84/79, será realizada a apuração do custo do imóvel vendido através de uma distribuição proporcional dos custos pagos, incorridos e contratados até a referida data. Conhecendo-se esse valor será determinada a relação entre o lucro bruto até então apurado e a receita bruta da venda. O reconhecimento do lucro bruto é definido pelo subitem 14.3.2 da Instrução Normativa n° 84 de 1979 da seguinte maneira:

1. o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e os custos pagos, incorridos ou contratados;
2. as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

Ainda com relação à modalidade de venda citada acima, o subitem 14.3.3 da IN 84/79 determina que os custos respectivos à unidade vendida pagos, incorridos ou contratados entre o dia da efetivação da venda e a data em que o cliente saldar seu débito deverão ser registrados diretamente à conta de resultados de exercícios futuros, ou então, lançados em obras em andamento e posteriormente transferidos da conta de obras em andamento para a conta de resultados de exercícios futuros com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

2.11.3 Tratamento fiscal aos Custos incorridos ou contratados de unidade vendida

Já com relação aos custos respectivos à unidade vendida paga, incorridos ou contratados após a data em que o cliente saldar o seu débito terão o seguinte tratamento segundo o subitem 14.3.5 da Instrução Normativa nº 84 de 1979:

1. a parte apurada entre a data em que o cliente houver saldado o seu débito e o final do período-base em que esse fato tiver acontecido será computada no resultado do exercício social como custo adicional da venda;
2. a parte apurada em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente será computada no resultado desse exercício social como custo de exercícios anteriores, e representará parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

Como outra possibilidade de modalidade de venda tem-se a venda a prazo ou à prestação de unidade não concluída com pagamento restante ou total contratado para o período-base da venda e o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, de acordo com o subitem 14.4 da IN 84/79.

Para a apuração do custo neste tipo de caso, conforme o subitem 14.4.1 da IN 84/79, será realizada a apuração do custo do imóvel vendido através de uma distribuição proporcional dos custos pagos, incorridos e contratados e dos custos orçados para a conclusão da obra ou melhoramento. Conhecendo-se esse valor será determinada a relação entre o lucro bruto até então apurado e a receita bruta da venda.

O reconhecimento do lucro bruto será feito segundo os seguintes critérios determinados pelo subitem 14.4.2 da Instrução Normativa nº 84 de 1979:

1. o reconhecimento do lucro bruto poderá ser feito proporcionalmente à receita da venda recebida em cada exercício social, mediante a utilização de conta ou contas do grupo de resultados de exercícios futuros, em que se registrarão a receita bruta da venda e o custo da unidade, inclusive o orçado;
2. as transferências parciais do lucro bruto, do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado de cada exercício social, serão feitas sempre com base na relação atualizada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda.

As atualizações monetárias e as mudanças no orçamento da unidade vendida que ocorrerem entre a data da venda e a data que o cliente saldar seu débito, serão segundo o subitem 14.4.3 da IN 84/79, levados a débito de conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda. No entanto, de acordo com o subitem 14.4.5, se estas atualizações e alterações no orçamento ocorrerem entre a data em que o cliente saldar seu débito e o final do mesmo período-base irá constituir ajuste na conta de controle do custo orçado e será computado no resultado do exercício como custo adicional da venda. Já se as atualizações e modificação do orçamento que ocorrerem em período-base posterior ao em que o cliente saldou seu débito irão constituir ajuste da conta de controle de custo orçado e será computado como ajuste de exercícios anteriores.

Costa (2007) cita as vendas de unidades não concluídas mais resumidamente assegurando que na venda a vista, o custo a ser confrontado com a receita é o efetivamente incorrido, mais os contratados e os orçados para a conclusão da obra, enquanto que na venda a prestações, o custo a ser confrontado com a receita é o determinado pela proporção dos custos incorridos, contratados e orçados em relação a receita total contratada, sendo esse percentual aplicado à receita reconhecida no período, segundo o critério fiscal, também não aceito pelas normas contábeis.

Ainda conforme Costa (2007), a construção com duração menor que um ano, cujo valor contratado esteja relacionado com as unidades terminadas, o reconhecimento da receita deve ser realizado quando da conclusão de cada unidade, quando é possível apurar o resultado da empreitada em relação a cada unidade terminada.

As possibilidades de apropriação dos custos e receitas acima mencionadas foram sistematizadas no gráfico a seguir:

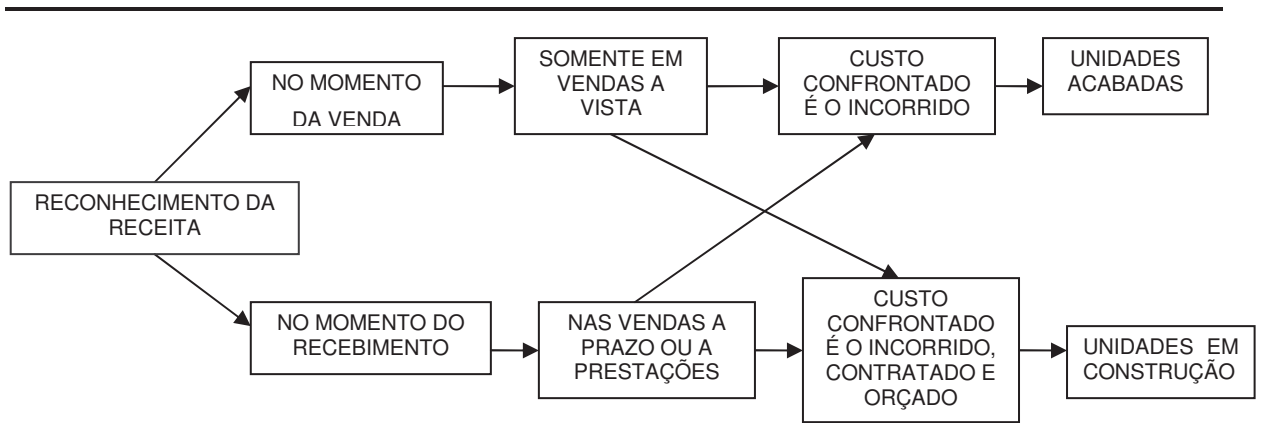


Gráfico 1 - Formas de reconhecer a receita e confrontar os custos. Transações de venda de imóveis próprios.

Fonte: Costa (2007, p. 22).

2.12 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

Entre as possibilidades apresentadas pela NBC T 10.5 (2003), de atividades que podem ser exercidas pelas entidades imobiliárias, apenas a compra e venda de direitos reais sobre imóveis ou em caso de incorporação ou loteamento, desde que a venda seja realizada apenas após a conclusão das obras, estão sujeitas ao reconhecimento da receita no momento da assinatura do contrato de venda, independentemente do recebimento.

2.12.1 Apropriação dos custos e receitas para unidades em construção

Quando tivermos vendas de unidades imobiliárias ainda em construção ou nem iniciada sua construção, ou venda de unidades de loteamento em que as obras de infraestrutura ainda estiverem em andamento, à receita deve ser reconhecida por produção, de

acordo com algumas regras presentes na NBC T 10.5 (2003). Essas regras incluem a necessidade do encontro de uma proporção dos custos incorridos até a data da apuração em relação do custo total estimado para a obra, o qual deve compreender os custos incorridos até o momento da apuração e os custos orçados e contratados a serem incorridos até o final da obra.

Essa proporção citada acima será aplicada, segundo a NBC T 10.5 (2003), ao preço de venda em conformidade com o contrato, gerando um valor. Esse valor deve ser reduzido do total das receitas já reconhecidas em períodos anteriores de determinada unidade, para encontrar o valor da receita a ser reconhecida no período. Com a receita determinada acima, iremos confrontar o custo registrado no período de apuração daquela receita, o qual é composto por todos os gastos incorridos para a obtenção do imóvel objeto da venda, independentemente de pagamento, incluindo preço do terreno e gastos para sua aquisição e regularização, custos dos projetos, custos diretos e indiretos relacionados com a construção e aqueles do canteiro de obras e preparação do terreno, os impostos, taxas e contribuições que envolvem o empreendimento e os encargos financeiros que estão diretamente relacionados com o financiamento da construção. Além dos citados acima, deverão ser confrontados ainda os impostos, taxas e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões.

Como contrapartida da receita reconhecida no período devemos ter uma conta apropriada no ativo circulante ou no realizável em longo prazo e os recebimentos que excederem os saldos dos créditos a receber devem ser registrados no passivo circulante ou no exigível em longo prazo, conforme a NBC T 10.5 (2003).

No entanto, se no contrato de promessa de venda estiver incluído cláusula suspensiva que possa condicionar a sua efetivação a algum fator extremo relevante, a receita deve ser apenas reconhecida após a eliminação do fator que foi condicionante desse contrato, segundo a NBC T 10.5 (2003). Nesse caso se houverem recebimentos de valores antes da suspensão do fator condicionante, esses valores devem ser lançados como adiantamentos de clientes, no passivo circulante ou exigível à longo prazo, de acordo com seus vencimentos.

Nos casos de intermediação de compras e vendas de direitos reais sobre imóveis, “a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título de translativo e deve corresponder ao valor da comissão de corretagem obtida naquela transação, independentemente do recebimento do valor contratado”, segundo a NBCT 10.5 (2003, p.3).

Já nos casos das atividades de administração e locação de imóveis, conforme a NBC T 10.5 (2003), a receita que deve ser reconhecida no período é a que se refere ao esforço de administrar o bem no mesmo período, ou coloca-lo à disposição do locatário, e deve englobar o valor da taxa de administração ou do aluguel, independentemente do recebimento do valor contratado.

2.12.2 Apropriação de custos e receitas tendo como base a proporção do trabalho executada até a data do balanço

A apropriação das receitas e dos custos do contrato de construção ao resultado do exercício deve ser realizada quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009). A apropriação deve ser realizada tendo como base a proporção do trabalho executada até a data do balanço.

A conclusão da construção poderá ser confiavelmente estimada, para contratos de preço fixo, quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições, conforme o Pronunciamento CPC 17:

- (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 puderem ser confiavelmente mensuradas; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comprados com estimativas anteriores (CPC, 2009, p. 8).

Já para contratos do tipo de custo mais margem, de acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009), a conclusão pode ser confiavelmente mensurada quando for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade e que os custos atribuíveis ao contrato, sejam eles reembolsáveis ou não, puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados.

Assim, os dois tipos de contrato a condição básica para que se possa estimar confiavelmente a conclusão do contrato de construção é de que os benefícios econômicos fluirão para a empresa. Porém, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009), quando houver

incertezas quanto da realização de valores já reconhecidos como receita na demonstração do resultado em períodos anteriores, a quantia não realizável será reconhecida como despesa e não como ajuste de receitas.

2.12.3 Método de reconhecer a receita e o custo: Percentagem Completada

O método de reconhecer a receita e o custo de acordo com a fase de conclusão da obra é conhecido como método de percentagem completada, de acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009). Por esse método a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição ou até a data do balanço, sendo assim reconhecidas as receitas e os custos nos períodos contábeis que o trabalho for executado. Utilizando-se este método pode-se ter uma informação muito útil sobre o desempenho do contratado durante a execução do contrato e a extensão das atividades.

No entanto, se tiverem excedentes dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato, estas devem ser consideradas como perda e reconhecidas imediatamente no resultado. Essa perda é determinada independente de, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 11), “haver ou não sido iniciado o trabalho relativo ao contrato; da fase de execução do contrato; da quantia de lucros esperada em outros contratos que não sejam tratados como contrato de construção único”.

Para que se aplique o método da percentagem completada deve-se determinar a fase de execução da obra, procedimento que pode ser realizado de várias maneiras. Entre essas maneiras, o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 9-10) cita “a proporção dos custos incorridos até a data em contraposição aos custos estimados totais para o contrato, medição do trabalho executado e execução de proporção física do trabalho contratado”.

2.12.4 Apropriação de custos e receitas quando os contratos de construção não poderão ser corretamente mensurados

Podem ocorrer casos em que o encerramento do contrato de construção não pode ser confiavelmente mensurado. Nesses casos, segundo o que versa o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 10), “a receita deverá ser reconhecida até o ponto em que for provável que os custos

incorridos do contrato serão recuperados e os custos do contrato deverão ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos”. No entanto, mesmo quando o encerramento do contrato não puder ser estimado, é possível que os custos totais excedam as receitas totais. Nesse caso, o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 10), determina que “o montante que ultrapassar as receitas deverá ser reconhecido imediatamente como despesa”.

Neste mesmo pronunciamento, porém, quando deixarem de existir as incertezas quanto ao momento de conclusão do contrato, e o término passar a ser confiavelmente estimado deve-se reconhecer as receitas e custos de acordo com a proporção do trabalho executado até a data do balanço. Outro caso possível é quando são feitas alterações nas estimativas de receitas e dos custos do contrato, ou alterações na estimativa de conclusão do contrato. Essas alterações nas estimativas de receitas e custos devem ser contabilizadas como alteração na estimativa contábil ainda de acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009).

2.14.5 Apresentação dos valores nas demonstrações Contábeis

O Pronunciamento CPC 17 (2009) se refere também à forma de apresentação dos valores nas demonstrações, classificando no ativo as quantias brutas devidas pelos contratantes que se relacionem com trabalhos do contrato e no passivo as quantias brutas devidas aos contratantes que também se relacionem aos trabalhos do contrato. Considera-se ainda que a quantia bruta devida pelos contratantes seja composta pelos custos incorridos mais os lucros reconhecidos menos a soma das perdas reconhecidas e dos montantes faturados, para contratos em que os custos incorridos mais os lucros reconhecidos excedam o montante faturado. O mesmo pronunciamento considera quantia bruta devida ao contratante aquela resultante da soma dos custos incorridos e lucros reconhecidos menos o somatório das perdas reconhecidas com os montantes faturados, para contratos em que o faturamento excede os custos incorridos acrescido dos lucros reconhecidos.

As entidades devem divulgar, segundo o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 12), “o montante do contrato reconhecido como receita no período, os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e os métodos usados para determinar a fase de execução dos contratos em curso”. Sobre os contratos em curso na data do balanço, o Pronunciamento CPC 17 (2009, p. 12), afirma que as entidades devem divulgar: “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”.

As retenções, a quantia de custos incorridos e os adiantamentos citados acima são definidos da seguinte forma pelo Pronunciamento CPC 17:

41. As retenções correspondem ao valor de parte da fatura retida pelo contratante e que só será liberada depois que estiverem atendidas as condições especificadas no contrato ou quando os defeitos que motivaram a retenção tiverem sido sanados. As faturas decorrentes de medições são quantias faturadas relativas aos trabalhos executados de contrato quer tenham ou não sido pagas pelo contratante. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratado antes que o correspondente trabalho tenha sido executado (CPC, 2009, p. 12).

Ainda de acordo com o Pronunciamento CPC 17 (2009), a entidade deve divulgar também quaisquer passivos e ativos contingentes. Esses ativos e passivos contingentes podem se originar de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

2.12.6 Contabilização diferenciada dos recebíveis imobiliários

A NBC T 10.23 (2009) afirma ainda outra possibilidade de operação sujeita a contabilização diferenciada que se trata da cessão de recebíveis imobiliários, que devem ser contabilizados e divulgados de acordo com a sua essência e realidade econômica. Esses recebíveis deverão ser mantidos como créditos ativos e os valores recebidos pela cessão desses créditos devem ser reconhecidos como passivos, caso algum dos seguintes critérios for atendido, segundo a NBC T 10.23:

- (a) se o controle financeiro de administração e gestão sobre os recebíveis cedidos remanesce com a entidade – como evidências desse controle podem ser citados, entre outros, a custódia física do título, as gestões de cobrança com autonomia para estabelecer prazos ou condições de pagamento e o recebimento/trânsito dos recursos desses recebíveis na conta corrente ou na conta de cobrança da entidade;
- (b) se a entidade retém, de forma substancial, os direitos em relação aos recebíveis cedidos (juros, mora e/ou multas, parcela do próprio fluxo de caixa);
- (c) se a entidade retém, de forma substancial, os riscos e as responsabilidades sobre os créditos cedidos – por exemplo, obrigação contratual de recompra de créditos vencidos e não pagos ou, até mesmo, recompra espontânea de créditos com frequência que caracterize habitualidade;
- (d) se a entidade cria obrigação contratual ou não formalizada, fornecendo garantias aos investidores em relação aos recebimentos e/ou rendimentos esperados, mesmo que informalmente (CFC, 2009, p. 6).

Segundo a NBC T 10.23 (2009), caso a entidade de incorporação imobiliária manter esses recebíveis em suas contas a receber ou não, o critério adotado para essa decisão precisa ser objeto de divulgação em nota explicativa, onde serão demonstradas as evidências as quais a entidade se baseou para fundamentar essa decisão.

Já no caso de a entidade de incorporação imobiliária ter cedido um fluxo de caixa futuro em consequência de contratos com clientes para a entrega futura de produtos, o valor recebido deve ser registrado em uma conta de passivo que irá demonstrar a obrigação financeira correspondente, conforme a NBC T 10.23 (2009). Os encargos financeiros envolvidos nessa operação devem ser apropriados *pro rata tempore*, e de acordo com a destinação dos recursos obtidos na operação serão classificados para a adequada rubrica de estoques de imóveis a comercializar ou de despesa financeira.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse capítulo irá abordar os principais procedimentos utilizados para se executar uma pesquisa. Apresentam-se também os aspectos de delineamento, os métodos utilizados para se conseguir alcançar o objetivo deste trabalho e o universo em que será realizada a pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

No processo metodológico da pesquisa buscou realizar uma confrontação entre os custos e receitas comparando a legislação fiscal e contábil aplicados em uma empresa do ramo da construção civil.

Realizou então, segundo o procedimento técnico, uma pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Cervo e Bervian *apud* Beuren (2004, p. 86), definem a pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Segundo Fachin (2006, p.120)

Entende-se que a pesquisa bibliográfica, em termos genéricos, é um conjunto de conhecimentos reunidos em obras de toda natureza. Tem como finalidade conduzir o leitor à pesquisa de determinado assunto, proporcionando o saber. Ela se fundamenta em vários procedimentos metodológicos, desde a leitura até como selecionar, fichar, organizar, arquivar, resumir o texto; ela é a base para as demais pesquisas.

Segundo a abordagem do problema, a pesquisa caracterizará por um estudo de caráter tanto qualitativo, quanto quantitativo.

De acordo com Richardson *apud* Beuren (2004, p. 91), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Já a pesquisa quantitativa, segundo Richardson *apud* Beuren (2004, p. 92) “é caracterizada pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Richardson *apud* Beuren (2004, p. 93) destaca a importância da abordagem quantitativa “ao ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas”.

Segundo Fachin (2006, p. 78) “A literatura mostra que, em termos gerais, a quantificação científica é uma forma de atribuir números a propriedades, objetos, acontecimentos, materiais de modo a proporcionar informações úteis”.

Para serem alcançados os objetivos propostos pelo estudo, irá realizar uma pesquisa exploratória. Gil *apud* Beuren (2004, p. 80) destaca que “a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Beuren (2004, p. 80) cita uma característica deste tipo de pesquisa: “uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente”.

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O embasamento teórico, para a se realizar a pesquisa, ocorreu por meio de consultas e leituras de livros, artigos, Pronunciamentos Contábeis, Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação pertinente. Assim o universo da pesquisa se caracterizará por uma amostra, que

será utilizada para demonstração dos fatos, no entanto os procedimentos que serão aplicados nesta amostra poderão ser utilizados em outras empresas do ramo da construção civil. Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 206), “O conceito de amostra é ser uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

3.3 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Para Marconi e Lakatos (1996, p. 30) “são vários os procedimentos para a realização de coleta de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo investigado”.

O embasamento teórico para realizar o trabalho foi obtido através do referencial teórico, o que foi aplicado em uma empresa. Para tanto, foram relatadas operações de uma empresa do ramo da construção civil, para que assim possa ser possível realizar a integração dos dados e gerar informações gerenciais úteis para a tomada de decisão dos administradores.

3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Na opinião de Gil (1991, p. 168) “a análise tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas para investigação”. Já com relação à interpretação, o mesmo autor define: “a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos”.

A interpretação dos dados foi realizada através da análise da veracidade e confiabilidade dos valores que estão envolvidos na integração das informações e dos dados gerenciais que foram gerados através dessa integração.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo é desenvolvido um estudo de caso sobre a apuração de custos e receitas fazendo uma comparação com a legislação contábil em relação a legislação fiscal em uma empresa deste ramo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

Para a realização do estudo de caso foram utilizados os dados de uma empresa situada no norte do estado do Rio Grande do Sul na cidade de Passo fundo – Rs. Tendo como atividade principal a Construção de edifícios, Incorporação de empreendimentos imobiliários, Compra e venda de imóveis próprios e Aluguel de imóveis próprios, denominada Construtora Alfa, que está construindo um empreendimento chamado Residencial ABC.

4.1.1 Controle de custos existente

A empresa objeto do estudo possui controles individuais de cada empreendimento em estudo. Porém não possui um específico controle de custos e despesas das atividades, mas mantém uma contabilidade regular feita em um escritório de contabilidade terceirizado.

4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO EDIFÍCIO

O prédio é constituído por um (01) bloco arquitetônico, composto por cinco (05) pavimentos, (um (01) térreo e quatro (04) aéreos), pelos quais estão distribuídas onze (11) unidades autônomas seis (06) apartamentos residenciais, três (03) Box de garagem cobertos abertos e dois (02) Box de garagem abertos e descobertos, (01) compartimento para reservatório no quinto pavimento. O andar do térreo ou primeiro pavimento é composto por entrada principal da edificação, um (01) apartamento residencial, sob a numeração 101, três (03) Box de garagem cobertos abertos, sobre denominação Box 01, Box 02 e 03, dois (02) Box de garagem descobertos, com numeração Box 04 e 05, escada de acesso aos andares superiores, salão com churrasqueira, exteriormente estão localizados fossa séptica e filtro anaeróbico e medições da RGE e CORSAN. No primeiro andar ou segundo pavimento, estão localizados dois (02) apartamentos residenciais, sobre denominação 201 e 202, área uso comum, hall de acesso aos apartamentos e escada de acesso entre os pavimentos inferior e superiores. No segundo andar ou terceiro pavimento, estão localizados dois (02) apartamentos residenciais, sobre denominação 301 e 302, área de uso comum, hall de acesso aos apartamentos e escada de acesso entre os pavimentos inferiores e superiores. No terceiro andar ou quarto pavimento está localizado um (01) apartamento residencial, sobre numeração 401, área de uso comum, hall de acesso ao apartamento, escada de acesso aos pavimentos inferiores e escada tipo marinheiro para alçapão de acesso ao compartimento de reservatório superior. No quinto pavimento está situado o compartimento do reservatório superior com acesso pela área comum do hall de acesso do pavimento inferior, por escada tipo marinheiro e alçapão.

4.2.1 Da descrição das economias

Segue descrição as economias constantes na edificação:

No andar térreo ou primeiro pavimento, estão localizados o Apartamento 101, e três boxes de garagens cobertos Box 01, Box 02 e Box 03 e dois boxes de garagem descobertos Box 04 e Box 05 a seguir discriminados.

Apartamento 101, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum, composto de sala de estar, suíte com banheiro privativo, sala de costura, banheiro social, cozinha/área de serviço, com área global de 76,37m², e área privativa de 64,87m² e área de uso comum de divisão proporcional de 11,50m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,1372/1,000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

BOX 01, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso por área comum, composto por um Box para veículo automotor de porte médio, com área global de 16,22m², a área privativa de 13,78m² e área de uso comum de divisão proporcional de 2,44m², correspondendo a esta unidade de fração ideal de 0,0292/1,000 do terreno e demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

BOX 02, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso por área de uso comum, composto por um Box para veículo automotor de porte médio, com área real global de 16,22m², a área privativa de 13,78m² e área de uso comum de divisão proporcional de 2,44m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,0292/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

BOX 03, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso por área de uso comum, composto por um Box para veículo automotor de porte médio, com área real global de 15,40m², a área privativa de 13,08m² e área de uso comum de divisão proporcional de 2,32m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,0277/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

BOX 04, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso por área de uso comum, composto por um Box para veículo automotor de porte médio, com área real global de 13,72m², a área privativa de 12,60m² e área de uso comum de divisão proporcional de 1,12m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,0133/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

BOX 05, localizado no andar térreo ou primeiro pavimento, com acesso por área de uso comum, composto por um Box para veículo automotor de porte médio, com área real global de 25,65m², a área privativa de 23,56m² e área de uso comum de divisão proporcional

de 2,09m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,0249/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

No primeiro andar ou segundo pavimento, estão localizados o Apartamento 201, e Apartamento 202 a seguir discriminados.

Apartamento 201, localizado no primeiro andar ou segundo pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum e escadas, composto de sala de estar, uma suíte com banheiro privativo, e um dormitório simples, banheiro social, cozinha/área de serviço e sacada, com área real global de 87,46m², a área privativa de 74,49m² e área de uso comum de divisão proporcional de 12,97m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,1547/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

Apartamento 202, localizado no primeiro andar ou segundo pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum e escadas, composto de sala de estar, uma suíte com banheiro privativo, e um dormitório simples, banheiro social, cozinha/área de serviço e sacada, com área real global de 87,46m², a área privativa de 74,49m² e área de uso comum de divisão proporcional de 12,97m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,1547/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

No segundo andar ou terceiro pavimento, estão localizados o Apartamento 301, e Apartamento 302 a seguir discriminados.

Apartamento 301, localizado no segundo andar ou terceiro pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum e escadas, de frente para o prédio, composto de sala de estar, dois dormitórios simples, banheiro social, cozinha/área de serviço e sacada, com área real global de 59,56m², a área privativa de 50,79m² e área de uso comum de divisão proporcional de 8,77m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,1046/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

Apartamento 302, localizado no segundo andar ou terceiro pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum e escadas, composto de sala de estar, dois dormitórios simples, banheiro social, cozinha/área de serviço e sacada, com área real global de 59,56m², a área privativa de 50,79m² e área de uso comum de divisão proporcional de 8,77m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,1046/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

No terceiro andar ou quarto pavimento, está localizado o Apartamento 401, a seguir discriminado.

Apartamento 401, localizado no terceiro andar ou quarto pavimento, com acesso para via pública por áreas de circulação comum e escadas, sendo a única unidade de uso privativo do pavimento, composto de sala de estar com dois ambientes estar e jantar, um dormitório simples, duas suítes com banheiro privativo, circulação, banheiro social, cozinha/área de serviço e sacada, com área real global de 123,69m², a área privativa de 105,26m² e área de uso comum de divisão proporcional de 18,43m², correspondendo a esta unidade a fração ideal de 0,2199/1,0000 do terreno e as demais coisas de uso comum e fins proveitosos do Condomínio.

4.3 CONTABILIZAÇÃO ADOTADA PELA EMPRESA

Para a contabilização da empresa iremos considerar para o ano de 2011 os custos totais de R\$ 351.644,37 neste custo inclui-se gastos com materiais de construção, terreno e gastos com mão de obra. O registro é feito da seguinte forma na contabilidade:

1) Pela aquisição do terreno para construção:

D – Terrenos

C – Caixa 90.000,00

2) Pela aquisição de materiais de construção:

D – Obras em andamento – Residencial ABC

C – Fornecedores ou Caixa ou Bancos – 351.644,37

3) Pelo pagamento da Mão de obra:

D – Mão de obra

C – caixa - 79.297,00

Após fazermos os lançamentos contábeis acima o Balancete fica da seguinte forma:

Tabela 1 – Balancete com lançamentos contábeis

BALANCETE							
Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual	
1	1	ATIVO	15.114,50d	336.529,87	0,00	351.644,37d	
2	1.1	ATIVO CIRCULANTE	15.114,50d	336.529,87	0,00	351.644,37d	
100	1.1.3	ESTOQUES	15.114,50d	336.529,87	0,00	351.644,37d	
110	1.1.3.02	Obras em andamento	15.114,50d	336.529,87	0,00	351.644,37d	
584	1.1.3.02.001	MAO DE OBRA	0,00	79.297,00	0,00	79.297,00d	
112	1.1.3.02.001	MATERIAL APLICADO	15.114,50d	167.232,87	0,00	182.347,37d	
111	1.1.3.02.001	TERRENO	0,00	90.000,00	0,00	90.000,00d	

Fonte: dados primários.

Pelo acesso ao memorial descritivo do edifício onde consta o total da área global do edifício e a discriminação de cada unidade autônoma, conforme descrito no subtítulo 4.2.3 Da descrição das economias, adotamos para controles das unidades de cada empreendimento e para fins de rateio dos respectivos custos, em planilhas de Excel em controle extra contábil para determinar como será nosso rateio conforme quadro abaixo:

UNIDADES	ÁREA / M ²
BOX 01	16,2200
BOX 02	16,2200
BOX 03	15,4000
BOX 04	13,7200
BOX 05	25,6500
AP 101	76,3700
AP 201	87,4600
AP 202	87,4600
AP 301	59,5600
AP 302	59,5600
AP 401	123,6900
TOTAL	581,3100

Quadro 1 – Distribuição da área global Residencial ABC

Fonte: dados primários.

Após este rateamos o total dos custos em proporção com a área total e multiplicamos área de cada unidade imobiliária. Por exemplo:

Custo do ano de 2011: 351.3644,40

Área total: 581,31 m²

Área Box 01: 16,22 m²

Custo proporcional a cada unidade = $351.644,37/581,31 = 604,91 \times 16,22 = 9.811,76$

E assim sucessivamente com as outras áreas ficando assim conforme quadro abaixo:

		CUSTOS DE CONSTRUÇÃO		
UNIDADES	ÁREA / M ²	ANO 2011	ANO 2012	TOTAL
BOX 01	16,2200	9.811,76		9.811,76
BOX 02	16,2200	9.811,76		9.811,76
BOX 03	15,4000	9.315,72		9.315,72
BOX 04	13,7200	8.299,46		8.299,46
BOX 05	25,6500	15.516,12		15.516,12
AP 101	76,3700	46.197,52		46.197,52
AP 201	87,4600	52.906,05		52.906,05
AP 202	87,4600	52.906,05		52.906,05
AP 301	59,5600	36.028,86		36.028,86
AP 302	59,5600	36.028,86		36.028,86
AP 401	123,6900	74.822,20		74.822,21
TOTAL	581,3100	351.644,37		351.644,37

ANO 2011	
Quota Construção	R\$ 351.644,37
Total	351.644,37

Quadro 2 – Rateio usual dos custos das unidades do empreendimento Residencial ABC

Fonte: dados primários.

A construtora Alfa no ano de 2011 vendeu 2 unidades autônomas o Box 3 e o Apartamento 301 por R\$ 115.000,00 com pagamento a vista. Conforme lançamento abaixo:

Pela venda dos imóveis vendidos:

D- Caixa – R\$ 115.000,00

C- Receita Diferida - R\$ 115.000,00

UNIDADES	ÁREA / M ²	ANO 2011
BOX 01	16,2200	9.811,76
BOX 02	16,2200	9.811,76
BOX 03	15,4000	
BOX 04	13,7200	8.299,46
BOX 05	25,6500	15.516,12
AP 101	76,3700	46.197,52
AP 201	87,4600	52.906,05
AP 202	87,4600	52.906,05
AP 301	59,5600	
AP 302	59,5600	36.028,86
AP 401	123,6900	74.822,20
TOTAL	581,3100	306.299,78

Quadro 3 – Controle do Estoque Residencial ABC

Fonte: dados primários.

Sendo estas unidades vendidas faz-se baixa no estoque da mesma, conforme demonstração na planilha acima.

Depois de feito o rateio do custo em relação à área de cada unidade imobiliária faz a baixa do estoque das unidades vendidas no ano de 2011, sendo assim tudo que estava no grupo Obras em Andamento transfere-se para a conta Estoques. Os lançamentos contábeis são os seguintes:

Pela transferência para o estoque:

D- Estoques – 351.644,37
 C- Material Aplicado – 182.347,37
 C- Terreno – 90.000,00
 C- Mao de Obra – 79.297,00

Pela baixa do estoque do Box 3 e o Apartamento 301 pelo seu custo respectivo conforme quadro dos custos acima.

Pela baixa no estoque:

D – (-) Baixa Custos Unidades Vendidas – 45.344,59
 C – Estoques – 45.344,59

Tabela 2 – Balancete – saldo de contas

BALANCETE						
Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
1	1	ATIVO	15.114,50d	733.518,83	442.333,55	306.299,78d
2	1.1	ATIVO CIRCULANTE	15.114,50d	733.518,83	442.333,55	306.299,78d
100	1.1.3	ESTOQUES	15.114,50d	733.518,83	442.333,55	306.299,78d
110	1.1.3.02	Obras em Andamento	15.114,50d	733.518,83	442.333,55	306.299,78d
2537	1.1.3.02.001	ESTOQUE	0,00	351.644,37	45.344,59	306.299,78d
584	1.1.3.02.001	MAO DE OBRA	0,00	79.297,00	79.297,00	0,00
112	1.1.3.02.001	MATERIAL APLICADO	15.114,50d	167.232,87	182.347,37	0,00
111	1.1.3.02.001	TERRENO	0,00	90.000,00	90.000,00	0,00
2536	1.1.3.02.002	(-) BAIXA CUSTOS UNIDADES VENDIDAS	0,00	45.344,59	45.344,59	0,00

Fonte: dados primários.

No balancete acima demonstra os saldos das contas do grupo Obras em Andamento após lançamentos contábeis feitos. Após estes temos que fazer o encerramento do ano de 2011 e apurar o Resultado do Exercício de 2011, esta empresa ela é tributada pelo lucro presumido.

Sendo assim temos que transferir os valores da Receita Diferida para a Receita com venda de apartamentos, isto é feito, pois a empresa faz seus reconhecimentos através de regime de caixa, ou seja, conforme recebe faz o reconhecimento no resultado, tributando por este valor, e esta sendo tributada pelo Lucro Presumido. Também devemos fazer a

transferência dos custos da Receita Diferida que estão registradas no Passivo Grupo de Resultado diferido para custo da Receita Diferida no DRE. Antes destes lançamentos o Balancete esta assim como o quadro baixo:

Tabela 3 – Balancete antes dos lançamentos Contábeis

BALANCETE						
Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
230	2	PASSIVO	0,00	45.344,59	115.000,00	69.655,41c
295	2.3.2	RESULTADO DIFERIDO	0,00	45.344,59	115.000,00	69.655,41c
297	2.3.2.01	RECEITA DIFERIDA INCOR.IMOVÉIS	0,00	0,00	115.000,00	115.000,00c
1043	2.3.2.01.001.001	RECEITA DIFERIDA	0,00	0,00	115.000,00	115.000,00c
2531	2.3.2.02	CUSTO DIFERIDO INCORP.DE IMÓVEIS	0,00	45.344,59	0,00	45.344,59d
2532	2.3.2.02.001.001	CUSTO DA RECEITA DIFERIDO	0,00	45.344,59	0,00	45.344,59d

Fonte: dados primários.

Pela transferência do valor da venda para Resultado do Exercício:

D- Receita Diferida – 115.000,00

C- Venda de apartamento – 115.000,00

Pela transferência do valor do custo da receita diferida para Resultado do Exercício:

D- Custo da Receita Diferido (DRE) – 45.344,59

C- Custo da Receita Diferido – 45.344,59

Após todas as contabilizações acima o ano de 2011 é encerrado, ficando o Balancete, Balanço e Demonstração dos Resultados evidenciados abaixo.

Tabela 4 – Balancete

Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito
1	1	ATIVO	243.917,07d	2.526.465,15
2	1.1	ATIVO CIRCULANTE	243.917,07d	2.526.465,15
3	1.1.1	DISPONIBILIDADE	170.202,57d	1.632.986,32
4	1.1.1.01	CAIXAS	102.931,73d	1.062.666,94
5	1.1.1.01.001	CAIXA GERAL	102.931,73d	1.062.666,94
10	1.1.1.02	BANCOS CONTA MOVIMENTO	67.270,84d	570.319,38
12	1.1.1.02.001	SICREDI C/C	67.270,84d	570.319,38
40	1.1.2	VALORES A RECEBER	0,00	115.000,00
41	1.1.2.01	DUPLICATAS A RECEBER	0,00	115.000,00
1046	1.1.2.01.001	ALESSANDRO BORGES	0,00	115.000,00
100	1.1.3	ESTOQUES	73.714,50d	778.478,83
101	1.1.3.01	ESTOQUE DE MATERIAIS	58.600,00d	44.960,00
103	1.1.3.01.002	MERCADORIAS PARA REVENDA	58.600,00d	44.960,00
110	1.1.3.02	OBRAS EM ANDAMENTO	15.114,50d	733.518,83
2537	1.1.3.02.001	ESTOQUE	0,00	351.644,37
584	1.1.3.02.001	MAO DE OBRA	0,00	79.297,00
112	1.1.3.02.001	MATERIAL APLICADO	15.114,50d	167.232,87
111	1.1.3.02.001	TERRENO	0,00	90.000,00
2536	1.1.3.02.002	(-) BAIXA CUSTOS UNIDADES VENDIDAS	0,00	45.344,59
230	2	PASSIVO	243.917,07c	276.354,40
231	2.1	PASSIVO CIRCULANTE	1.322,30c	51.161,35
232	2.1.1	OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	1.322,30c	51.161,35
245	2.1.1.02	OBRIGAÇÕES SOCIAIS	158,10c	9.544,50

246	2.1.1.02.001	INSS A RECOLHER	158,10c	9.544,50
260	2.1.1.03	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	710,30c	12.976,91
262	2.1.1.03.002	ICMS A RECOLHER	153,00c	1.066,75
263	2.1.1.03.003	ISS A RECOLHER	65,00c	98,00
264	2.1.1.03.004	IRRF A RECOLHER	0,00	750,00
265	2.1.1.03.005	COFINS A RECOLHER	110,41c	5.368,46
266	2.1.1.03.006	PIS A RECOLHER	23,92c	1.156,94
268	2.1.1.03.008	IRPJ A RECOLHER	219,68c	2.322,67
269	2.1.1.03.009	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER	138,29c	2.214,09
285	2.1.1.05	EMPRÉTIMOS	0,00	0,00
286	2.1.1.05.001	LUIS CRESPI TONIN	0,00	0,00
1019	2.1.1.05.002	JOSIR GOMES DE ALMEIDA	0,00	0,00
1020	2.1.1.05.003	ALEXANDRE BORGES	0,00	0,00
290	2.1.1.06	CONTAS A PAGAR	453,90c	28.639,94
291	2.1.1.06.001	CERAMICA NOVAGRES LTDA	0,00	0,00
292	2.1.1.06.002	SUPERTEX- SELETA IND COM SERV CONCR LTDA	0,00	7.370,40
293	2.1.1.06.003	PRO-LABORE A PAGAR	453,90c	5.953,85
294	2.1.1.06.004	GERDAU COML DE AÇOS S/A	0,00	15.315,69
501	2.2	PASSIVO NAO CIRCULANTE	0,00	160.344,59
295	2.3.2	RESULTADO DIFERIDO	0,00	160.344,59
297	2.3.2.01	RECEITA DIFERIDA INCOR.IMOVÉIS	0,00	115.000,00
1043	2.3.2.01.001.001	RESIDENCIAL ABC	0,00	115.000,00
2531	2.3.2.02	CUSTO DIFERIDO INCORP.DE IMÓVEIS	0,00	45.344,59
2532	2.3.2.02.001.001	RESIDENCIAL ABC	0,00	45.344,59
310	2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	242.594,77c	64.848,46
311	2.4.1	CAPITAL REALIZADO	130.000,00c	0,00
312	2.4.1.01	CAPITAL SUBSCRITO	130.000,00c	0,00
313	2.4.1.01.001	CAPITAL SOCIAL	130.000,00c	0,00
325	2.4.2	RESERVAS	112.594,77c	64.848,46
340	2.4.2.04	LUCROS E/OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	112.594,77c	0,00
341	2.4.2.04.001	LUCROS ACUMULADOS	112.594,77c	0,00
346	2.4.2.05	RESULTADO DO EXERCÍCIO	0,00	64.848,46
345	2.4.2.05.002	LUCROS DO EXERCICIO	0,00	64.848,46
380	3	CUSTOS E DESPESAS	0,00	215.003,17
381	3.1	CUSTOS	0,00	205.574,59
382	3.1.1	CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS	0,00	160.230,00
383	3.1.1.01	CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS	0,00	160.230,00
386	3.1.1.01.001	(-) ESTOQUE FINAL	0,00	0,00
389	3.1.1.01.001	COMPRAS DE MERCADORIAS A VISTA	0,00	101.630,00
387	3.1.1.01.001	ESTOQUE INICIAL	0,00	58.600,00
2533	3.1.2	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS	0,00	45.344,59
2534	3.1.2.01	CUSTO DA RECEITA INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS	0,00	45.344,59
2535	3.1.2.01.001.001	CUSTO RECEITAS-RESIDENCIAL ABC	0,00	45.344,59
400	3.2	DESPESAS	0,00	9.428,58
401	3.2.1	DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	9.428,58
402	3.2.1.01	DESPESAS COM PESSOAL	0,00	7.182,00
411	3.2.1.01.001	I.N.S.S.	0,00	1.197,00
408	3.2.1.01.001	PRO-LABORE	0,00	5.985,00
420	3.2.1.02	UTILIDADES E SERVICOS	0,00	1.406,23
427	3.2.1.02.001	TELEFONE	0,00	1.406,23
460	3.2.1.03	DESPESAS TRIBUTÁRIAS	0,00	62,86
463	3.2.1.03.003	ALVARA	0,00	62,86
470	3.2.1.04	DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	777,49
471	3.2.1.04.001	JUROS PASSIVOS	0,00	22,45
473	3.2.1.04.003	MULTAS DE MORA	0,00	331,44
474	3.2.1.04.004	DESPESAS BANCÁRIAS	0,00	423,60
520	4	RECEITAS	0,00	10.439,15
521	4.1	RECEITAS DIVERSAS	0,00	10.439,15
522	4.1.1	RECEITAS OPERACIONAIS	0,00	10.439,15
523	4.1.1.01	VENDAS DE PRODUCAO PROPRIA	0,00	0,00
524	4.1.1.01.001	VENDAS DE APARTAMENTOS	0,00	0,00
528	4.1.1.02	VENDA DE MERCADORIAS ADQ. DE TERCEIROS	0,00	0,00
598	4.1.1.02.002	LUCRO VENDA VEICULOS	0,00	0,00
526	4.1.1.02.002	VENDA DE MERCADORIAS A VISTA	0,00	0,00
530	4.1.1.03	VENDA DE SERVICOS	0,00	0,00
531	4.1.1.03.01	PRESTACAO DE SERVICOS A VISTA	0,00	0,00
550	4.1.1.08	IMPOSTOS SOBRE VENDAS E SERVIÇOS	0,00	10.439,15

555	4.1.1.08.001	COFINS S/ VENDAS	0,00	4.134,70
552	4.1.1.08.001	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ VENDAS	0,00	1.899,31
558	4.1.1.08.001	ICMS S/ VENDAS	0,00	913,75
551	4.1.1.08.001	IRPJ S/ VENDAS	0,00	2.475,52
553	4.1.1.08.001	ISS S/ SERVIÇOS	0,00	120,00
556	4.1.1.08.001	PIS S/ VENDAS	0,00	895,87

Fonte: dados primários

Empresa: **CONSTRUTORA ALFA** Folha: 0001
 CNPJ: 07.399.555/0001-05
 Balanço encerrado em: 31/12/2011

BALANÇO PATRIMONIAL

Código	Classificação	Descrição	2011	2010
			31/12/2011	31/12/2010
1	1	ATIVO	553.913,27D	243.917,07D
2	1.1	ATIVO CIRCULANTE	553.913,27D	243.917,07D
3	1.1.1	DISPONIBILIDADE	202.653,49D	170.202,57D
4	1.1.1.01	CAIXAS	189.622,47D	102.931,73D
5	1.1.1.01.001	CAIXA GERAL	189.622,47D	102.931,73D
10	1.1.1.02	BANCOS CONTA MOVIMENTO	13.031,02D	67.270,84D
12	1.1.1.02.001	SICREDI C/C	13.031,02D	67.270,84D
100	1.1.3	ESTOQUES	351.259,78D	73.714,50D
101	1.1.3.01	ESTOQUE DE MATERIAIS	44.960,00D	58.600,00D
103	1.1.3.01.002	MERCADORIAS PARA REVENDA	44.960,00D	58.600,00D
110	1.1.3.02	OBRAS EM ANDAMENTO	306.299,78D	15.114,50D
2537	1.1.3.02.001	ESTOQUE	306.299,78D	0,00
112	1.1.3.02.001	MATERIAL APLICADO	0,00	15.114,50D
230	2	PASSIVO	553.913,27C	243.917,07C
231	2.1	PASSIVO CIRCULANTE	246.470,04C	1.322,30C
232	2.1.1	OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	246.470,04C	1.322,30C
245	2.1.1.02	OBRIGAÇÕES SOCIAIS	168,95C	158,10C
246	2.1.1.02.001	INSS A RECOLHER	168,95C	158,10C
260	2.1.1.03	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	2.231,54C	710,30C
262	2.1.1.03.002	ICMS A RECOLHER	0,00	153,00C
263	2.1.1.03.003	ISS A RECOLHER	87,00C	65,00C
264	2.1.1.03.004	IRRF A RECOLHER	240,00C	0,00
265	2.1.1.03.005	COFINS A RECOLHER	856,65C	110,41C
266	2.1.1.03.006	PIS A RECOLHER	191,85C	23,92C
268	2.1.1.03.008	IRPJ A RECOLHER	372,53C	219,68C
269	2.1.1.03.009	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER	483,51C	138,29C
285	2.1.1.05	EMPRÉTIMOS	225.000,00C	0,00
286	2.1.1.05.001	LUIS CRESPI TONIN	60.000,00C	0,00
1019	2.1.1.05.002	JOSIR GOMES DE ALMEIDA	50.000,00C	0,00
1020	2.1.1.05.003	ALEXANDRE BORGES	115.000,00C	0,00
290	2.1.1.06	CONTAS A PAGAR	19.069,55C	453,90C
291	2.1.1.06.001	CERAMICA NOVAGRES LTDA	18.584,50C	0,00
293	2.1.1.06.003	PRO-LABORE A PAGAR	485,05C	453,90C
310	2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	307.443,23C	242.594,77C
311	2.4.1	CAPITAL REALIZADO	130.000,00C	130.000,00C
312	2.4.1.01	CAPITAL SUBSCRITO	130.000,00C	130.000,00C
313	2.4.1.01.001	CAPITAL SOCIAL	130.000,00C	130.000,00C
325	2.4.2	RESERVAS	177.443,23C	112.594,77C
340	2.4.2.04	LUCROS E/OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	177.443,23C	112.594,77C
341	2.4.2.04.001	LUCROS ACUMULADOS	177.443,23C	112.594,77C

Quadro 4 – Balanço Patrimonial

Fonte: dados primários

Empresa: **CONSTRUTORA ALFA**
 CNPJ: 07.399.555/0001-05

Folha: 0001
 Número livro: 0001

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2011

Descrição	Saldo	Total
Receita Operacional		
VENDAS DE APARTAMENTOS	115.000,00	
LUCRO VENDA VEICULOS	7.770,00	
VENDA DE MERCADORIAS A VISTA	107.500,00	
PRESTACAO DE SERVICOS A VISTA	15.053,28	<u>245.323,28</u>
Impostos sobre vendas e Serviços		
COFINS S/ VENDAS	(4.134,70)	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ VENDAS	(1.899,31)	
ICMS S/ VENDAS	(913,75)	
IRPJ S/ VENDAS	(2.475,52)	
ISS S/ SERVIÇOS	(120,00)	
PIS S/ VENDAS	(895,87)	<u>(10.439,15)</u>
(-) Custos Mercadorias Vendidas		
(-) ESTOQUE FINAL	44.960,00	
COMPRAS DE MERCADORIAS A VISTA	(101.630,00)	
ESTOQUE INICIAL	(58.600,00)	<u>(115.270,00)</u>
(-) Custos da Receita Incorporação de Imóveis		
CUSTO RECEITAS-RESIDENCIAL ABC	(45.344,59)	<u>(45.344,59)</u>
Lucro Bruto		<u>74.269,54</u>
Despesas com Pessoal		
I.N.S.S.	(1.197,00)	
PRO-LABORE	(5.985,00)	<u>(7.182,00)</u>
Utilidades e Serviços		
TELEFONE	(1.406,23)	<u>(1.406,23)</u>
Despesas Tributarias		
ALVARA	(62,86)	<u>(62,86)</u>
Despesas Financeiras		
JUROS PASSIVOS	(22,45)	
MULTAS DE MORA	(331,44)	
DESPESAS BANCÁRIAS	(416,10)	<u>(769,99)</u>
Resultado Operacional Líquido		<u>64.848,46</u>
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		<u>64.848,46</u>

Quadro 5 – Demonstração de resultado
Fonte: dados primários.

4.4 ANÁLISES DOS RESULTADOS QUANTO AO ASPECTO FISCAL E CONTÁBIL

A empresa Construtora Alfa demonstrou conhecimento parcial da legislação tributária e Contábil que rege a contabilização de empresas do setor da construção civil, apresentando algumas deficiências contábeis conforme evidenciado no quadro baixo.

Aspecto Fiscal ou Contábil	Empresa Construtora Alfa
Custo do Imóvel compõem-se: o valor do terreno, custos diretos relacionados à construção, etc.	A empresa faz sua contabilidade de acordo com os dois aspectos, pois agregou o valor do terreno da construção e os outros custos diretos conforme lançamentos acima.
Os custos pagos ou incorridos eles deverão ser lançados na conta obras em andamento no ativo circulante, para depois serem considerados formação do custo de cada unidade vendida, se o empreendimento ter duas ou mais unidades, deverão ser apropriados a cada uma delas mediante rateio usual no tipo de empreendimento imobiliário	Os custos incorridos na empresa são rateados conforme a legislação fiscal, conforme a Tabela 1.
Receita de venda a vista de unidade não concluída, deverá ser apurada e reconhecida no exercício social da data da efetivada venda, com custos apropriados conforme rateio proporcional dos custos pagos ate a data entre todas as unidades.	A venda do apartamento 301 e Box 3 foi computada no Resultado e baixado custo incorrido proporcional. De acordo com a Legislação Fiscal
Caso o contribuinte optar pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido por concluir, todo e qualquer custo, objeto do contrato, posterior à data da efetivação da venda, respectivo à unidade vendida e ainda a concluir, deverá ser considerado como contratado em função do custo orçado, segundo o subitem 8.10 da IN 84/79	A empresa não optou por fazer a inclusão do custo orçado o que na DRE pode nos mostrar um Lucro ou um Prejuízo que não reflete a verdadeira realidade da empresa.

Quadro 6 - Aspectos fiscais e contábeis da empresa Construtora Alfa

Fonte: dados primários.

5 CONCLUSÃO

É claro a importância o papel do setor de construção civil que atua como instrumento no desenvolvimento do país no que diz respeito aos enfoques social e econômico, pois possibilita melhoria na qualidade de vida das pessoas, enquanto moradia, ou disponibilizando oportunidades de trabalho em suas obras para pessoas. Contribuindo para a inclusão social de grande parcela de trabalhadores que não apresentam tanta qualificação profissional.

Um dos objetivos do presente trabalho foi realizar um estudo sobre todas as operações realizadas pela empresa Construtora Alfa em estudo, para o consequente entendimento dos registros necessários para que a contabilidade possa produzir o resultado correto das operações da empresa, os relatórios fiscais e os controles extras contábeis exigidos pela legislação.

Pelo fato da bibliografia sobre o assunto ser escassa houve a necessidade de consulta às legislações pertinentes, como as Instruções Normativas e Pronunciamentos Contábeis que expõem as regras fiscais para a contabilização das operações desse tipo de empresa, além de algumas revisões em literaturas existentes.

O objetivo deste estudo foi verificar se o Tratamento contábil e Fiscal referente ao reconhecimento das receitas e custos além de identificar os custos dos materiais de construção, mão de obra e outros custos de uma construção de edifício, levantar as despesas e receitas apropriadas em uma contabilidade de um prédio em construção, comparar os valores contabilizados na empresa com a legislação tributária vigente no país e apurar eventuais divergências entre a contabilidade e a legislação, de uma empresa que tem como uma de suas atividades a construção civil, e foi verificado que a empresa está de acordo com a legislação tributária que normatiza a atividade de incorporação imobiliária. Porém com os resultados

obtidos no estudo efetuados pela Contabilidade da construtora, referente ao reconhecimento das receitas e custos, demonstrou conhecimento parcial da legislação tributária que determina a contabilização de empresas da construção civil, sendo verificada a falta de utilização dos custos orçados que pela Legislação Fiscal e Contábil a provisão destes valores é de fundamental importância. Implicando um resultado distorcido dos valores, que seriam computados no Resultado do Exercício tornando as informações de pouca utilidade para fins gerenciais.

REFERÊNCIAS

_____. *Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.23*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1154.doc>. Acesso em: 05 jun. 2013.

_____. *Pronunciamento Técnico CPC 17*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_17.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2013.

ATHAR, Raimundo Aben. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo, Prendice Hall, 2005.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. *Instrução Normativa nº 84 de 20 de dezembro de 1979*. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf84_1979.htm>. Acesso em: 07 maio 2013.

BRUNI, Adriano Leal. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicação na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2011.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Jose Antonio Stark, **Contabilidade de Custos**. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática. Atualizado até 10-01-2012**. São Paulo: IR Publicações, 2012.

IUDÍCIBUS, Sergio de. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

LAWRENCE, William Beaty. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, implantação e controle.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 2009.