



SESCAP

Pernambuco

Edição Nº 04

Incorporação de Imóveis Aspectos Contábeis e Tributários



SESCAP

Pernambuco

Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das
Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações
e Pesquisas do Estado de Pernambuco

R. José Aderval Chaves, 78, Sala 407, Boa Viagem - Recife - PE

Fone: (81) 3463.4762 - Fone/Fax: 3327.6324
www.sescappe.org.br | sescappe@sescappe.org.br

Edições Técnicas em Serviços

SESCAP-Pernambuco

Voz ativa e poder de ação ao setor de serviços

O Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de Pernambuco luta pelo desenvolvimento do setor de serviços, defendendo os interesses de seus associados e construindo um caminho livre para o crescimento das empresas representadas dentro do mercado.



O SESCAP-Pernambuco é:

ATUALIZAÇÃO

PAC (Programa de Aperfeiçoamento Cíclico), Almoço Palestra, cursos, congressos, fóruns;

COMUNICAÇÃO

Jornal Integrar, Revista Edições Técnicas em Serviços, Revista Realizações, e-mails informativos das atividades e parcerias além de matérias veiculadas na Revista Fenacon em Serviços;

INTEGRAÇÃO

Reunião Geral com associados, Almoço Informal, Campeonato de Futebol;

RELACIONAMENTO

Apoio à AESCON-PE (Associação das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de Pernambuco), ao Fórum Permanente em Defesa do Empreendedor, entre outras entidades que trabalham em defesa do setor.

PARCERIA

Parcerias com faculdades, instituições contábeis, entre outras.

ATUAÇÃO

Reuniões e diálogo construtivo contínuo junto a órgãos públicos como a SEFAZ, JUCEPE, entre outros, em defesa dos interesses da categoria.



Editorial



No editorial desta 4ª edição da revista Edições Técnicas em Serviços SESCAP-PE, gostaria de expressar o orgulho pela abertura deste espaço, destinado à produção técnica dos profissionais do setor de serviços do estado de Pernambuco. Meu orgulho deve-se à qualidade dos estudos, pesquisas e artigos aqui apresentados. Graças aos profissionais que contribuem e aos leitores que prestigiam a revista, nossa publicação vem se consolidando, cada vez mais, como um importante instrumento de produção de conhecimentos e apoio às atividades de empresas do setor de serviços.

Na minha última editoria para a revista Edições Técnicas em Serviços SESCAP-PE, ofereço aos companheiros o valioso estudo produzido pelo contador Nelson Mitímasa Jinzenji, Sócio-diretor da Directivos e presidente do CRC-PE, sobre Incorporação de Imóveis: Aspectos Contábeis e Tributários, e manifesto a certeza de me despedir da presidência de nosso sindicato com a publicação de mais um estudo de grande valor mercadológico. Obrigado por tudo e espero que todos desfrutem de uma boa leitura.

Adelvani Braz
Presidente do SESCAP-PE





A Contabilidade é uma ciência social que possui objeto próprio - o patrimônio das entidades.

O patrimônio objeto da Contabilidade é definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações, à disposição da entidade, observados os limites estabelecidos pela ordem jurídica e os aspectos da racionalidade econômica e administrativa.

O objeto científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio das entidades. E a correta apresentação do patrimônio das entidades implica no reconhecimento de valores que alteram o patrimônio, positiva ou negativamente, e, conseqüentemente das receitas e das despesas.

Para atingir o objeto da Contabilidade devem ser observados os Princípios Fundamentais de Contabilidade, editadas no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 750/93.

Dentre os Princípios Fundamentais de Contabilidade destaca-se o Princípio da Competência, estabelecido pelo art. 9º da Resolução CFC nº 750/93, que estabelece: "as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento".

Pelo Princípio da Competência, as receitas consideram-se realizadas, dentre outras, "nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados".

Caracterizado, pois, que o reconhecimento da receita quando se referir a venda de bens deve ser efetuado quando da transferência da propriedade do bem anteriormente pertencente à entidade, isto é, quando os bens produzidos pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No caso específico de incorporação de imóveis, os bens produzidos pela entidade são as unidades imobiliárias, as quais somente poderão ser objetos de transferência de propriedade quando concluídos.

Ainda, pelo Princípio da Competência, as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que elas ocorrerem independentemente de recebimento. O presente artigo procura analisar as distorções provocadas no patrimônio líquido da entidade pela adoção de procedimentos estabelecidos pela legislação tributária em confronto com as preconizadas pelos princípios fundamentais de contabilidade.

De acordo com a legislação tributária vigente, o reconhecimento da receita e do custo para fins de tributação com base no lucro real poderá ser efetuado quando do efetivo recebimento do preço de venda.

No caso de vendas a prazo para recebimento após o período-base da venda, o lucro bruto (receita menos custo) dessas parcelas a receber deve ser controlado mediante a utilização de contas do grupo de resultados de exercícios futuros.

Vincula-se, pois, a forma de pagamento do tributo ao registro contábil conforme requerido pela legislação tributária, sem qualquer preocupação de verificar se o procedimento preconizado atende ao disposto no art. 251 do RIR/99 que estabelece que "a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais".

Ainda, o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estabelece que "a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".

Estabelece, ainda, o parágrafo segundo do mesmo artigo que "a companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras".



Apuração do Resultado



Considerando o estabelecido pela legislação tributária, especificamente pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 20 de dezembro de 1979 e alterações, e adotado pela prática contábil do setor, as seguintes hipóteses de ocorrência poderão ser verificadas na apuração do resultado bruto da atividade de incorporação de imóveis:

- A) Venda de unidade concluída;
- B) Venda de unidade em construção.

Venda de unidade concluída

A venda de unidade concluída não apresenta qualquer aspecto que possa ser caracterizado como não conforme às práticas contábeis, no que tange ao custo da unidade vendida, visto que concluída e por consequência apropriados todos os custos a ela inerentes.

Já com relação ao reconhecimento da receita a adoção dos procedimentos estabelecidos pela legislação tributária acarreta reflexos patrimoniais temporais dependendo se a transação foi realizada para recebimento do preço de venda a vista ou a prazo.

Caso a operação de venda tenha sido efetuada para recebimento do preço a vista, os procedimentos estabelecidos pela legislação tributária e aqueles preconizados pela adoção

dos princípios fundamentais de contabilidade não apresentam quaisquer divergências patrimoniais.

No entanto, se a venda for realizada para recebimento do preço a prazo após o período base da operação, o fato de a legislação tributária estabelecer que os resultados serão tributados quando do efetivo recebimento desde que os resultados diferidos de tributação sejam registrados em contas de resultados de exercícios futuros, a não observância deste dispositivo legal implica em antecipação tributária por parte da entidade.

Assim para não incorrer nessa antecipação tributária a entidade adota os procedimentos estabelecidos na legislação tributária, fato que acarreta distorções temporais no patrimônio da entidade em função do reconhecimento paulatino do resultado em função do recebimento das parcelas do preço de venda e não quando da transferência da propriedade (no momento da venda) como recomenda os princípios fundamentais de contabilidade.

Venda de unidade em construção

Já a venda de unidade em construção pode ensejar o registro de custos ainda não incorridos, ou seja, o custo contratado e o orçado para a conclusão da unidade vendida.

Este procedimento é adotado contabilmente visto que facultado pela legislação tributária e a sua não adoção implica em antecipação tributária.

Considerando a elevada carga tributária que onera as atividades produtivas, qualquer antecipação tributária que não a instituída por lei deve ser evitada pela entidade.

Assim, no caso de venda de unidade em construção, seja à vista ou a prazo, a adoção dos procedimentos estabelecidos pela legislação tributária implica em antecipação dos efeitos da operação no patrimônio líquido da entidade.

Isto porque ao estabelecer o reconhecimento da receita com base no recebimento do preço de venda e ao admitir para fins de apuração do resultado da operação a inclusão do custo ainda por incorrer (contratado e/ou orçado), a adoção dos procedimentos estabelecidos pela legislação tributária antecipa a apuração do resultado.

Assim o resultado é apurado de acordo com o recebimento das parcelas de venda enquanto que de acordo com a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade somente ocorrerá quando da conclusão da unidade objeto de venda e conseqüente transferência da propriedade para o adquirente.

Lembrando que no caso de venda à vista a antecipação do reconhecimento do resultado da operação no patrimônio líquido da entidade será total, enquanto que no caso de venda a prazo essa antecipação poderá ser total ou parcial dependendo do prazo de recebimento das parcelas de venda e do prazo de conclusão da unidade vendida.

Aspectos Contábeis

Em 16 de maio de 2003, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, através da Resolução CFC nº 963/03, a NBC T 10.5 Entidades Imobiliárias.

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades imobiliárias. Dentre as entidades imobiliárias as que dedicam à atividade de incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros, sendo-lhes aplicáveis os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações e Comunicados Técnicos editados pelo CFC.

Assim, de acordo com a referida NBC T 10.5, as receitas, custos e despesas devem ser reconhecidos mensalmente, respeitando, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

A receita de entidades com atividade de incorporação de imóveis deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento público ou particular de compra e venda), independentemente do recebimento do valor contratado, desde que a venda seja efetuada após a conclusão das obras.

No caso de venda com condição suspensiva que condicione sua efetivação algum fator externo relevante, a receita só deve ser reconhecida quando da eliminação daquele fator condicionante.



Os recebimentos ocorridos antes da conclusão das obras devem ser registrados como adiantamentos de clientes, no passivo circulante ou exigível a longo prazo.

Nas vendas de unidades imobiliárias em fase de construção, mesmo não iniciada, a receita deve ser reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para fornecimento de bens ou serviços e de acordo com as seguintes regras:

- A) O custo do imóvel compreende todos os gastos incorridos para a sua obtenção, independentemente de pagamento e abrange:
 - 1) o preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização;
 - 2) o custo dos projetos;
 - 3) os custos diretos e indiretos relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno e canteiro de obras;
 - 4) impostos, taxas e contribuições envolvendo o empreendimento;
 - 5) encargos financeiros diretamente associados ao financiamento da construção.
- B) Deve ser encontrada a proporção dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até a conclusão das obras;
- C) O custo total previsto até a conclusão da obra deve compreender os custos incorridos até o momento da apuração e os custos orçados e contratados a serem incorridos a partir daquele momento;
- D) A proporção apurada na letra b deve ser aplicada ao preço de venda em conformidade com o contrato;
- E) A receita a ser reconhecida deve compreender o valor encontrado na letra d, deduzido do total das receitas já reconhecidas em períodos anteriores;
- F) O custo do imóvel vendido a ser confrontado com a receita apurada na letra e e para fins de registro simultâneo de custo e despesas incorridos diretamente associados deve compreender somente os registrados no período de apuração daquela receita;
- G) A contrapartida da receita reconhecida no período deve ser uma conta apropriada do ativo circulante ou realizável a longo prazo;
- H) Os recebimentos superiores ao saldo dos créditos a receber, conforme a letra g, devem ser registrados no passivo circulante ou no exigível a longo prazo como adiantamento de clientes.

Os custos e despesas incorridos diretamente associados devem ser registrados simultaneamente com as respectivas receitas, tais como:

- a) impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a receita;
- b) comissões;
- c) custo do imóvel vendido.

Conclusão

Como se observa, a adoção de procedimentos estabelecidos de acordo com a legislação tributária para o reconhecimento da receita das entidades de incorporação de imóveis pode provocar distorções temporais no patrimônio líquido da entidade.

A fim de que essas distorções temporais sejam informadas adequadamente aos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve evidenciar em quadro complementar a quantificação dos efeitos no ativo, passivo, patrimônio líquido e resultados, conforme estabelece a NBC T 10.5.



Nelson Mitimasa Jinzenji

Contador, sócio diretor da Directivos.

Esta é uma publicação técnica do SESCAP-Pernambuco - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de Pernambuco.

Tiragem: 2000 exemplares

Gráfica: Pac Form

Edição: Adalvani Braz - Presidente

Projeto Gráfico e Diagramação: CQestros Comunicação - (81) 3429.5848/ 3429.5419.

Edição n° 4 - Publicada em Março de 2007