

CONTABILIDADE NA CONSTRUÇÃO CIVIL

1. Breve comentário sobre o plano de contas

A contabilidade das empresas que tem como objeto social a atividade imobiliária, ou seja, a construção de unidades imobiliárias destinadas a venda, realização de obras por empreitada, ou até mesmo o loteamento de imóveis, tem uma contabilidade semelhante as demais empresas entretanto existe diferença quando trata-se dos custos e apropriação das receitas.

Plano de conta

Para que possa entender melhor a contabilização das operações imobiliárias é necessário que seja analisado o plano de conta que se aplica a esta atividade imobiliária, assim a seguir está de forma resumida o plano de conta de uma construtora.

1 Ativo

1.1 Circulante

1.1.1 Caixa

1.1.2 Bancos

1.1.3 Aplicações financeiras

1.1.4 Clientes

1.1.5 Impostos a recuperar

1.1.6 Estoques

1.1.7 Construções em andamento

1.1.8 Despesas de exercício seguinte

1.2 Realizável à longo prazo

1.2.1 Empréstimos de coligadas

1.3 Permanente

1.3.1 Investimentos

1.3.1.1 Ações na empresa A

1.3.2 Imobilizado

1.3.2.1 Terrenos

1.3.2.2 Edificações

1.3.2.3 Veículos

1.3.3 Diferido

2 Passivo

2.1 Circulante

2.1.1 Fornecedores

2.1.2 Obrigações sociais e tributárias

2.1.3 Adiantamentos de clientes

2.1.4 Outras contas a pagar

2.1.5 Custo orçado

2.2 Exigível à longo prazo

2.2.1 Empréstimos de coligadas

2.3 Resultados de Exercícios Futuros

2.3.1 Receitas

2.3.1.1 Obra 1

2.3.2 Custos

2.3.2.1 Obra 1

2.4. Patrimônio Líquido

2.4.1 Capital social

2.4.2 Reservas de capital

2.4.3 Reservas de lucros

2.4.3 Lucros ou prejuízos acumulados (LPA)

3 Receitas

3.1 Receitas operacionais

3.1.1 Vendas

3.1.1.1 Vendas de unidades imobiliárias

3.1.1.1.1 Vendas da Obra A

3.1.1.2 Impostos faturados

3.1.1.2.1 PIS

3.1.1.2.2 COFINS

3.1.2 Outras receitas operacionais

3.1.2.1 Receita de aluguéis

3.2 Receitas não operacionais

3.2.1 Receita na alienação de bens e direitos do permanente

4. Custos e Despesas

4.1 Custos

4.1.1 Custo das unidades vendidas

4.1.1.1 Custo das unidades vendidas obra A

4.2 Despesas Operacionais

4.2.1 Despesas com vendas

4.2.1.1 Comissão

4.2.1.2 Propaganda

4.2.2 Despesas administrativas

4.2.2.1 Despesa com pessoal

4.2.2.1.01 Salários

4.2.2.1.02 INSS

4.2.2.1.01 FGTS

4.2.2.1 Outras Despesas operacionais

4.2.2.1.01 Aluguéis

4.2.2.1.02 Depreciação

4.2.3 Despesas Financeiras

4.2.3.01 Juros

4.3 Despesas não operacionais

4.3.13.2.1 Custo de bens e direitos do permanente alienados

Ativo circulante

Este trabalho é voltado exclusivamente para as empresas de construção civil desta forma no ativo circulante vamos fazer comentários somente sobre os grupos de conta **construção em andamento, impostos a recuperar e estoques**, pois os demais grupos têm tratamento semelhante a qualquer outra atividade.

Construção em andamento

O grupo de contas construção em andamento é para o registro de todos os custos das obras em andamento sendo que grupo deve ser subdividido em várias contas tais como:

Contas	Nome da conta
1.1.7	Construções em andamento
1.1.7.01	Obra ricardo c. Macedo
1.1.7.01.001	Salário e encargos
1.1.7.01.002	INSS
1.1.7.01.003	FGTS
1.1.7.01.004	Férias
1.1.7.01.008	Vale transporte
1.1.7.01.030	Terrenos
1.1.7.01.031	Tijolos
1.1.9.01.097	Imposto e taxa/ despesa de cartório
1.1.9.01.098	Fretes e carretos

1.1.9.01.099

Custos apropriados

O funcionamento deste grupo é o seguinte:

DÉBITO: Todos os valores contratados referente a custo de determinada obra em andamento deve ser registrado neste grupo independente da data do pagamento exemplo: A Construtora comprou cimento com prazo para pagamento de 60 dias, então quando a mercadoria chegar na empresa deve ser feito um débito neste grupo na conta específica para cimento.

CRÉDITO: Quando a unidade é vendida com a construção em andamento o valor correspondente aos custos já realizado para aquela unidade vendida deve ser transferido para resultado de exercícios futuros.

Outro fato contábil que é motivo para o registro a crédito neste grupo é a conclusão da obra, pois os saldo deve ser transferido para estoque de imóveis.

Impostos a recuperar

Este grupo de conta registra os valores referentes os imposto retidos na fonte, que podem ser o seguinte:

IRRF
PIS
COFINS
CSLL
INSS

Este grupo de conta é comum a toda atividade no caso da construção deve ser chamado atenção para o caso dos créditos de PIS e COFINS nas compra de bens ou serviços a pessoas jurídicas destinado as obras, pois para um melhor acompanhamento deve ser registrado por obra.

Estoques

a) Almoxarifado

Quando a empresa é grande compra material de construção para estoque estes valores devem ser registrado na conta de almoxarifado que tem o seguinte funcionamento:

DÉBITO: Todos os valores referentes a material de construção compra para futura utilização em diversas obras deve ser registrado nesta conta independente da data do pagamento exemplo: A Construtora comprou cimento com prazo para pagamento de 60 dias, então quando a mercadoria chegar na empresa deve ser feito na conta específica para cimento.

CRÉDITO: Esta conta é credita pela transferência de material de construção destinada a utilização em determinada obra

b) Estoques de imóveis

O grupo de contas estoque de imóveis registra dos imóveis concluídos destinados à venda, ou seja, após a conclusão da obra o saldo do grupo de conta obra em andamento referente aquela obra deve ser transferido para o grupo estoques de imóveis. **Atenção esta conta como nas demais empresas que tem como atividade a indústria ou comércio, as construtoras também são obrigadas a ter o livro de registro de inventários.**

DÉBITO: Quando a obra é concluída as unidades devem ser transferidas com um débito no grupo de estoque.

CRÉDITO: Quando a unidade já está concluída no caso da venda o custo correspondente àquela unidade deve ser transferido para resultado de exercícios futuros.

Passivo circulante

No passivo circulante a exemplo do ativo circulante vamos comentar somente as que não são comuns às outras empresas, tais como: Adiantamentos de clientes e custo orçado.

Adiantamentos de clientes

O grupo de conta adiantamentos de clientes é comum a todas as empresas, entretanto se faz necessário um comentário, pois existem muitas construtoras que fazem registros neste grupo de conta de forma errada.

A operação de venda na atividade imobiliária é concretizada com o contrato de promessa de compra e venda, independente da unidade vendida seja de pronta entrega ou não, sendo que os valores recebidos independente da entrega do bem deve ser registrado como receita e não como adiantamento.

Ocorre que, algumas construtoras vêm registrando, estes recebimentos como adiantamento muitas vezes com a justificativa de que existe no contrato de promessa de compra e venda uma cláusula suspensiva, ou seja, que estipula que o contrato não será realizado se acontecer algum fato. Exemplo caso a construtora não entregue o imóvel na data marca o contrato não será realizado.

Aparentemente este procedimento seria válido uma vez que existe a previsão legal de nos casos em que houver a cláusula suspensiva os valores recebidos podem ser considerados como adiantamento. Ocorre que, a referida cláusula só tem validade se houver um terceiro envolvido na operação, exemplo: O cliente assina o contrato de promessa de compra e venda, mas na condição de que Caixa Econômica Federal financia parte da operação, caso não seja aprovado o

empréstimo junto a CEF o negócio não será feito, então neste caso os valores pagos pelo cliente enquanto a operação do empréstimo estiver sendo analisada pela instituição podem ser registrados como adiantamentos.

Custo orçado

Este grupo de conta registra os valores referentes a custos ainda não realizados de unidades vendidas na planta, sendo que é opcional para o contribuinte este procedimento não é obrigado a fazer, caso seja interesse do mesmo em pagar imposto a maior a SRF agradece.

CRÉDITO: Os créditos neste grupo de conta serão realizados na data da venda de cada unidade ainda não concluída;

DÉBITO: Os débitos neste grupo de conta são referentes ao custo proporcional realizado para cada unidade vendida na planta.

Quanto aos procedimentos na apuração dos valores dos créditos e débitos será comentado no momento oportuno.

Resultado de Exercícios Futuros

Na atividade imobiliária a principal particularidade é o fato do contribuinte poder fazer a opção de reconhecer as receitas pelo regime de caixa, ou seja, somente quando recebido, mesmo estando a empresa no lucro real, pois as empresas que declaração o imposto de renda com base no lucro real são obrigadas a reconhecer a receita na data da venda, independente do recebimento, a seguir será citado dois exemplo.

EXEMPLO 1: Uma empresa tem como atividade revenda de mercadoria e declara o imposto de renda com base no lucro real, sendo que em 20/01/04 realizou uma venda no valor de R\$ 10.000,00 para receber somente em 20/04/04, ou seja, quatro meses depois esta deve reconhecer a receita logo no mês de janeiro de 2004.

EXEMPLO 2: Uma empresa tem como atividade construção de unidades imobiliárias e declara o imposto de renda com base no lucro real, sendo que em 20/01/04 realizou uma venda no valor de R\$ 200.000,00 para receber somente em parcela única em 20/04/04, ou seja, quatro meses depois, neste caso o contribuinte tem a opção de reconhecer a receita somente abril de 2004.

Este grupo é dividido em dois subgrupos um referente às receitas e outro aos custos, que tem o seguinte funcionamento:

1 Receitas

CRÉDITO: Nas vendas a prazo o contribuinte tem a opção de reconhecer as receitas somente nos recebimentos, mas deve registrar o valor da venda na data da operação, ou seja, Debita clientes e Credita este subgrupo de conta.

DÉBITOS: A cada recebimento o contribuinte deve reconhecer as receitas, desta forma deve fazer o lançamento Debitando este subgrupo de conta e Creditando a conta de receita no resultado do período.

2. Custos

São duas situações que movimentam este subgrupo de contas, em que a unidade vendida pode estar concluída ou não, vamos fazer um comentário rápido.

a) Obra concluída

DÉBITO: O valor correspondente ao custo da unidade vendida deve ser transferido para esta conta com o débito na mesma e crédito no grupo de estoques de imóveis a comercializar.

CRÉDITO: Esta conta será creditada na proporção de cada parcela recebida do cliente que foi transferida deste grupo para o resultado do exercício.

b) Obra em andamento

Quando a unidade é vendida antes da conclusão o contribuinte tem a opção de trabalhar com custo orçado, neste nosso trabalho vamos trabalhar com esta opção, mas todos os custos devem inicialmente ser contabilizados no grupo resultado de exercícios futuros.

Os valores transferidos para Resultado de Exercícios Futuros serão transferidos para Custo do Resultado do período na proporção dos valores recebidos, para que o leitor possa entender melhor a aduzir de forma mais clara dividindo em tópicos:

- i) O contribuinte tem a opção de reconhecer as receitas somente na data do recebimento;
- ii) Quando o contribuinte faz opção pelo regime de caixa os custos tem ser apropriado na mesma proporção das receitas, tais como recebeu 20% do valor da venda em um mês, então naquele mês só pode contabilizar como custo do período somente 20% do valor dos custos daquela venda. Quanto ao funcionamento do grupo Resultado de Exercícios Futuros será comentado no momento oportuno.

Nos casos em que a obra está em andamento tem custo já realizado, ou seja, é o que foi gasto até a data da venda e custo que ainda falta ser realizado para fazer é preciso ser dividido em vários lançamentos conforme a seguir:

b.1 Contabilização da parcela dos custos já realizado

DÉBITO: Serão debitados neste grupo de contas todos os custo realizados da obra até a data da venda correspondente a unidade vendida, ou seja, é transferido de obra em andamento.

CRÉDITO: Este grupo de conta será creditado no registro de todos os valores dos custos do mês reconhecidos na mesma proporção dos valores reconhecidos como receita, assim no caso da receita ser reconhecida somente 10% do valor da venda, então o custo reconhecido tem que ser somente de 10% do custo da unidade vendida.

b.2 Contabilização da parcela dos custos ainda não realizado

DÉBITO: Serão debitados neste grupo de contas todos os custo ainda não realizados da obra até a data da venda correspondente a unidade vendida, ou seja, é transferido de obra em andamento.

CRÉDITO: Este grupo de conta será creditado no registro de todos os valores dos custos do mês reconhecidos na mesma proporção dos valores reconhecidos como receita, assim no caso da receita ser reconhecida somente 10% do valor da venda, então o custo reconhecido tem que ser somente de 10% do custo da unidade vendida.

2. Contabilização dos custos realizado de obra em andamento

Este grupo de conta registra os valores dos custos realizados nas obras em andamento, ou seja, a compra de cimento, tijolos, salários, encargos trabalhistas e sociais e etc.

Vamos constituir a nossa construtora que tem como razão social Construtora Jesus Ltda e tem como objeto social exclusivo à construção e compra e venda de imóveis. Esta construtora tem as seguintes obras:

Obra A:

Situação da obra: Totalmente concluídas com 22 unidades, sendo que não tem ainda qualquer venda;

Obra B:

Situação da obra: Obra em andamento com 20 unidades a serem construídas.

Então diante da situação apresentada podemos iniciar nossos trabalhos com seguintes exemplos:

Exemplo 1: Compra de cimento para obra B no valor R\$ 20.000,00 em 20/01/04 para pagamento em 20/03/04

Exemplo 2: Compra a vista de vale transporte, sendo R\$ 2.000,00 para obra e R\$ 500,00 para os funcionários que trabalham no escritório.

Contabilização:

Exemplo 1:

DEBITO: Construção em andamento
 Obra B
 Cimento
CRÉDITO: Fornecedor
 Casa do Cimento
Hist. R\$ 20.000,00

Exemplo 2:

a) Compra dos vales para obra
DEBITO: Construção em andamento
 Obra B
 Vale transporte
CRÉDITO: Caixa
Hist. R\$ 2.000,00

b) Compra dos vale para funcionários da administração

DEBITO: Despesas operacionais
 Vale transporte
CRÉDITO: Caixa
Hist. R\$ 500,00

Desta forma fica claro que a empresa que tem como objeto social à atividade imobiliária deve ter controle que identifique qual os custos são referentes a cada obra ou administração, pois custo da administração deve ser contabilizado diretamente como redutora do resultado.

3. Regime de reconhecimento das receitas e custos

Como já comentado as empresas que tem atividade imobiliária podem fazer a opção de reconhecer as receitas e os custos pelo regime de caixa, mas essa opção é valida somente para as receitas e custos das unidades vendidas, se contribuinte tiver outro tipo de receita deve reconhecer pelo regime de competência como também todas despesas que não sejam custos da obras.

Exemplo 1: Receita de aluguéis de salas, devem ser reconhecidas pelo regime de competência.

Exemplo 2: Receitas da unidade imobiliárias vendidas, o contribuinte pode fazer a opção de reconhecer pelo regime de caixa.

3.1 Obras em andamento

Existe a possibilidade da construtora vender unidade na planta o que é diferente dos demais contribuinte só registra a receita quando o produto está pronto, sendo que na construção civil deve ser registrada a venda na data da operação, ou seja, na assinatura do contrato, sendo que a forma da contabilização vai depender das condições da venda, ou seja, foi à vista ou a prazo o que será comentado a seguir.

3.1.1 Venda à vista de obras em andamento

Nos caso de venda a vista mesmo a unidade não estando concluída o contribuinte tem que reconhecer a receita com o seguinte lançamento:

a) Lançamento da receita

a.1. Lançamento do recebimento

DÉBITO: Caixa ou Bancos

CRÉDITO: Resultado do Exercício Futuro
Receita das unidades vendidas
Vendas da Obra A

a.2. Lançamento do reconhecimento da receita

DÉBITO: Resultado do Exercício Futuro
Receita das unidades vendidas
Vendas da Obra A

CRÉDITO: Vendas de unidades imobiliárias
Vendas da Obra A

b) Lançamento dos Custos

b.1 Custo das vendas

DÉBITO: Resultado do Exercício Futuro
Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Obras em andamento obra A
Conta retificadora do grupo

b.2 Reconhecimento do Custo das receitas realizadas

DÉBITO: Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Resultado do Exercício Futuro
Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

b.3 Custo orçado referente a unidade vendida

DÉBITO: Resultado de Exercícios Futuros
Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Custo Orçado
Obra A

Este lançamento é correspondente ao custo ainda não realizado até a data da venda referente à unidade vendida.

3.1.2 Vendas a prazo

Contabilização da operação de venda.

a) Lançamento da receita da venda

DÉBITO: Clientes

CRÉDITO: Resultado de exercícios futuros
Receitas
Vendas da Obra A

b) Reconhecimento da receita

b.1 Contabilização da operação dos recebimentos.

DÉBITO: Caixa ou banco c/movimento

CRÉDITO: Clientes
Hist. Vr recebido ref. NP 01/40

b.2 Reconhecimento da receita

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros
Receitas
Vendas da Obra A

CRÉDITO: Vendas de unidades imobiliárias
Vendas da Obra A
Hist. Vr. Recebido no mês

b.3 Lançamento dos Custos das vendas

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros
Custo
Custos da Obra A

CRÉDITO: Obras em andamento obra A
Conta retificadora do grupo

b.2 Reconhecimento do Custo das receitas realizadas

DÉBITO: Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Resultado do Exercício Futuro
Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

b.3 Custo orçado referente a unidade vendida

DÉBITO: Resultado de Exercícios Futuros
Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Custo Orçado
Obra A

Este lançamento é correspondente ao custo ainda não realizado até a data da venda referente à unidade vendida.

4. Custo orçado

As empresas que tem como objeto social à atividade imobiliária podem opcionalmente reconhecer os custos das unidades vendidas antes da conclusão da obra e para definir o valor do lucro faz o custo orçado.

O valor do custo orçado é definido pela pratica não se faz necessário laudo técnico, pois a construtora tem experiência com outras obras conhece o custo para construir o metro quadrado naquela região, então com base nessa informação define o custo orçado.

O custo orçado só pode ser contabilizado quando a unidade é vendida, ou seja, a obra tem vária unidade e foi vendida uma, o custo orçado que pode ser contabilizado é somente o custo daquela obra.

O valor do custo orçado deve ser registrado no passivo, a debito de Resultado de Exercício Futuro, podendo ser ainda ser contabilizado diretamente como custo do

resultado do próprio exercício vai depender se a operação foi a vista ou a prazo e da opção do contribuinte, mas no nosso caso vamos trabalhar sempre com o lançamento no grupo de Resultado de Exercícios Futuros.

Exemplo de lançamento:

Venda à vista

DÉBITO: Resultados de exercícios Futuros

Custo das unidades vendidas

Custo da Obra A

CRÉDITO: Passivo circulante

Custo orçado

Venda a prazo

A. O contribuinte fez a opção para reconhecer a receita pelo regime de caixa

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros

Custo

Custos da Obra A

CRÉDITO: Custo orçado

Custos da Obra A

B. O contribuinte não fez a opção para reconhecer a receita pelo regime de caixa

DÉBITO: Custo das unidades vendidas

Custo da Obra A

CRÉDITO: Custo orçado

Custos da Obra A

CASO PRÁTICO

Uma construtora tem uma obra com as seguintes características:

Mês: Janeiro de 2004

Nº de apartamentos: 20

Área total: 2.800 m²

Situação da obra: 10% realizada

Custo realizado até aquela data: R\$ 200.000,00

Venda: Um apartamento à vista por R\$ 200.000,00 com uma área de 130 m².

Um apartamento a prazo por R\$ 220.000,00 com uma área de 150 m², com R\$ 20.000,00 de entrada.

Custo orçado: R\$ 2.000.000,00

Cálculos

a) Dos valores do custo orçado

Custo orçado a ser realizado = R\$ 2.000.000,00 – R\$ 200.000,00 = 1.800.000,00

Custo orçado a ser realizado por m² = R\$1.800.000,00 / 2800 = 642,8571

Custo orçado do apartamento c/área de 130 m² = 130 X 642,8571 = 83.571,43

Custo Orçado do apartamento c/área de 150 m² = 150 X 642,8571 = 96.428,56

Total dos custos orçados = 83.571,43 + 96.428,56 = 179.999,99

b) Dos valores dos custos já realizados para os apartamentos vendidos

Custo orçado já realizado = R\$ 200.000,00

Custo orçado a ser realizado por m² = R\$ 200.000,00 / 2.800 = 71,4285

Custo orçado do apartamento c/área de 130 m² = 130 X 71,4285 = 9.285,71

Custo Orçado do apartamento c/área de 150 m² = 150 X 71,4285 = 10.714,28

Total dos custos já realizados = 9.285,71 + 10.714,28 = 19.999,99

c) Dos valores dos custos das vendas

Do apartamento com 130m² como foi vendido á vista o custo é todo reconhecido no mês, sendo que tem 150 m², parte será contabilizado como resultado de exercícios futuros.

Custo de venda por m² = R\$ 2.000.000,00 / 2.800 = 714,2857

Custo de venda do apartamento c/área de 130 m² = 130 X 714,2857 = 92.857,14

Custo de venda do apartamento c/área de 150 m² = 150 X 714,2857 = 107.142,85

Total dos custos já realizados = 92.857,14 + 107.142,85 = 199.999,99

d) Dos valores dos custos do mês

Do apartamento com 130m²

Vr da venda R\$ 200.000,00

Vr dos Custos R\$ 92.857,14

Percentual custo/venda = 92.857,14/ 200.000,00 = 0,4643

Vr recebido = R\$ 200.000,00

Receita do mês = R\$ 200.000,00

Custo do mês = R\$ 200.000,00 X 0,4643 = R\$ 92.857,14

Do apartamento com 150 m²

Vr da venda R\$ 220.000,00

Vr dos Custos R\$ 107.142,85

Percentual custo/venda = 107.142,85/ 220.000,00 = 0,4870

Vr recebido = R\$ 20.000,00

Receita do mês = R\$ 20.000,00

Custo do mês = R\$ 20.000,00 X 0,4870 = R\$ 9.740,00

Total dos custos do mês

Apartamento com 130 m2 = 92.857,14

Apartamento com 150 m2 = 9.740,00

Total = 102.597,14

Contabilização

Dos custos já realizados considerando que todos os valores foram à vista

i) Compras diversas para obra

DEBITO: Construção em andamento

Obra B

Material de construção

CRÉDITO: Caixa

Hist. R\$ 200.000,00

ii) Dos custos das vendas

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros

Custo

Custos da Obra A

CRÉDITO: Custo

Obra em andamento

Custos da Obra A

HIST. R\$ 19.999,99

iii) Custos do mês referente aos valores recebidos

DÉBITO: Custo das unidades vendidas

Custo da Obra A

CRÉDITO: Resultado de exercícios futuros

Custo

Custos da Obra A

Hist. R\$ 102.597,14

iv) Dos custos orçado por apartamento

Do apartamento com área de 150 m2 vendido a prazo

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros

Custo
Custos da Obra A

CRÉDITO: Custo orçado

Custos da Obra A

Histórico R\$ 83.571,43

Do apartamento com área de 130 m2 vendido à vista

DÉBITO: Resultado de exercícios futuros

Custo
Custos da Obra A

CRÉDITO: Custo orçado

Custos da Obra A

Histórico R\$ 96.428,56

FICHA RAZÃO

A. CUSTO OBRA EM ANDAMENTO

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo já realizado	200.000,00		200.000,00
31/01/04	Custo da venda mês		19.999,99	180.000,01

B. Resultado de Exercício Futuros

Custos
Obra A

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo das vendas	19.999,98		19.999,98
31/01/04	Custo orçado	179.999,99		199.999,99
31/01/04	Custo do mês		102.597,14	97.402,83

C. Custos do mês

Obra A

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo das vendas	102.597,14		102.597,14

31/01/04	Custo do mês			
-----------------	---------------------	--	--	--

D. CUSTO ORÇADO

Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
31/01/04	Custo orçado da un. Vend		179.999,99	179.999,99

A partir deste registro o contador tem que ficar atento para a contabilização dos custos, pois os custos realizados referentes aquelas unidade que foi calculado custo orçado não deve mais ser ativado e sim baixado do passivo na conto de custo orçado. Para que você possa ter um entendimento melhor vamos continuar com o exemplo anterior.

Situação da construtora no mês seguinte:

Mês: Fevereiro de 2004

1. Gastou na obra o valor de R\$ 40.000,00, ou seja, este valor foi o custo realizado no período, passando o custo realizado para R\$840.000,00 (800.000,00 + 40.000,00);
2. Recebeu do apartamento com 150m2 vendido no mês anterior R\$ 30.000,00
3. Vendeu outro apartamento com 130 m2 a prazo no valor de R\$ 230.000,00, sendo que foi recebido de entrada R\$ 50.000,00

CÁLCULO PARA DEFINIR OS VALORES CORRESPONDENTES AO CUSTO ORÇADO REALIZADO

$$\text{CUSTO REALIZADO POR M2} = 40.000,00/2800\text{M2} = 14,2857$$

A) CUSTO ORÇADO REALIZADO

- a) **DO APARTAMENTO COM 130M2 DE ÁREA = 130M2 X 14,2857 = 1.857,14**
- b) **DO APARTAMENTO COM 150M2 DE ÁREA = 150M2 X 14,2857= 2.142,86**
- c) **TOTAL DO CUSTO ORÇADO REALIZADO = 1.857,14 + 2.142,86 = 4.000,00**

B) Dos valores dos custos orçado da unidade vendida

Custo orçado já realizado = R\$ 2.000.000,00 - R\$ 240.000,00 = 1.760.000,00

Custo orçado por m2 = R\$ 1.760.000,00 / 2800 = 628,5714

Custo orçado do apart. c/área de 130 m² vendido no mês = $130 \times 628,5714 = 81.714,28$

Total dos custos orçado para ser contabilizado no mês = 81.714,28

C) Dos valores dos custos das vendas

Do apartamento que foi vendido no mês o custo da venda já foi contabilizado nomes anterior.

Quanto ao apartamento vendido no mês será definido o valor dos custos referente a venda.

Apartamento vendido no mês

Custo de venda por m² = $R\$ 2.000.000,00 / 2800 = 714,2857$

Custo de venda do apartamento c/área de 130 m² = $130 \times 714,2857 = 92.857,14$

Total dos custos já realizados = 92.857,14

D) Do custo realizado da unidade vendida no mês

Custo de venda por m² = $R\$ 240.000,00 / 2800 = 85,7143$

Custo de venda do apartamento c/área de 130 m² = $130 \times 85,7143 = 11.142,86$

Total dos custos já realizados = 11.142,86

E) Dos valores dos custos do mês

Do apartamento vendido no mês anterior será aplicado o mesmo percentual já definido.

Quanto ao apartamento vendido no mês será definido novo percentual correspondentes à operação.

a) Apartamento vendido no mês

Vr da venda R\$ 230.000,00

Vr dos Custos R\$ 92.857,14

Percentual custo/venda = $92.857,14 / 230.000,00 = 0,4037$

Vr recebido = R\$ 50.000,00

Receita do mês = R\$ 50.000,00

Custo do mês = $R\$ 50.000,00 \times 0,4037 = R\$ 20.185,00$

Do apartamento com 150 m²

Vr da venda R\$ 220.000,00

Vr dos Custos R\$ 107.142,85

Percentual custo/venda = $107.142,85 / 220.000,00 = 0,4870$

Vr recebido = R\$ 30.000,00

Receita do mês = R\$ 30.000,00

Custo do mês = $R\$ 30.000,00 \times 0,4870 = R\$ 14.610,00$

Total dos custos do mês

Apartamento com 130 m² = 20.185,00
Apartamento com 150 m² = 14.610,00
Total = 34.795,00

Contabilização**a) Compras do mês para obra****DEBITO: Construção em andamento****Obra A****Diversos****CRÉDITO: Caixa****Hist. R\$ 40.000,00****b) Dos custos orçados realizados no mês****DEBITO: Passivo Circulante****Custo orçado****Obra A****CRÉDITO: CUSTO****Obras em andamento****Obra A****(-) Custo realizado****Hist. R\$ 4.000,00****c) Dos custos orçados contabilizados no mês****DEBITO: Resultado de Exercício Futuros****Custos****Obra A****CRÉDITO: Passivo Circulante****Custo orçado****Obra A****Hist. R\$ 81.714,28****d) Dos custos das vendas****DÉBITO: Resultado de exercícios futuros****Custo****Custos da Obra A****CRÉDITO: Custo**

**Obra em andamento
Custos da Obra A**

HIST. R\$ 11.142,86

e) Custos do mês referente aos valores recebidos

DÉBITO: Custo das unidades vendidas
Custo da Obra A

CRÉDITO: Resultado de exercícios futuros
Custo
Custos da Obra A

Hist. R\$ 34.795,00

FICHA RAZÃO

A. CUSTO OBRA EM ANDAMENTO

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo já realizado	200.000,00		200.000,00
31/01/04	Custo da venda mês		19.999,99	180.000,01
28/02/04	Custo do mês	40.000,00		220.000,01
28/04/04	Custo realizado do mês		4.000,00	116.000,01
28/02/04	Custo das vendas do mês		11.142,86	104.857,15

**B. Resultado de Exercício Futuros
Custos
Obra A**

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo das vendas	199.999,98		199.999,98
31/01/04	Custo do mês		102.597,14	97.402,84
28/02/04	Custo da vendas do mês	11.142,86		108.545,70
28/02/04	Custo orçado das vendas	81.714,28		190.259,98
28/02/04	Custo do mês		34.795,00	155.464,98

C. Custos do mês

Obra A

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo das vendas	102.597,14		102.597,14
31/02/04	Custo do mês	34.795,00		137.392,14

D. CUSTO ORÇADO

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>
31/01/04	Custo orçado da un. Vend		179.999,99	179.999,99
28/02/04	Custo realizado no mês	4.000,00		175.999,99
28/02/04	Custo orçado das vendas		81.714,28	257.714,27

5. Apuração das contribuições para o PIS e COFINS

Consoante legislação ordinária as contribuições para o PIS e PASEP devidas pelas construtoras são calculadas como base o receita bruta, entendendo assim toda receita independente de sua classificação contábil.

As empresas optantes pelo lucro real estão obrigadas a aplicar as alíquotas de 1,65% e 7,60% para o as contribuições para o PIS e CONFIS respectivamente, sendo que autorizado um crédito presumido conforme a seguir comentado.

Do direito ao crédito

A partir deste item começa realmente a surgir novidade inclusive com algumas alternativas de redução do impacto da carga tributária, conforme comentário em alguns casos.

Aqui chamamos atenção do leitor para a particularidade com relação a algumas despesas operacionais não fazerem parte da base de cálculo do crédito presumido.

O crédito é calculado com as alíquotas de 1,65% e 7,60%, para o PIS e COFINS respectivamente sobre os valores a seguir mencionados.

- a) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- b) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

d) Valor da contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo simples.

e) a depreciação das máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

f) amortização das edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

Com relação a atividade imobiliária inclusive construção civil terá direito ao crédito da COFINS sobre os valores pago a pessoa jurídica somente na efetivação da venda e no caso do contribuinte adotar o regime de caixa para apurar o imposto a efetivação será no recebimento.

Quando o contribuinte vender unidades imobiliárias antes da conclusão da obra poderá credita-se da COFINS com base no custo orçado.

O critério do cálculo do crédito é o mesmo que aplicado com relação as compras, sendo que ao final da obra será feito o ajuste dos valores creditado com o real.

O ajuste do crédito da COFINS com relação ao custo orçado deverá ter os seguintes tratamentos:

I – Se custo realizado for inferior ao custo orçado, em mais de 15% deste, a diferença será considerada como postergação da contribuição.

II – Se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em até 15% a contribuição sobre a diferença será devida a partir da data da conclusão, sem acréscimos legais.

III – Se o custo realizado for superior ao custo orçado, a pessoa jurídica terá direito ao crédito correspondente à diferença, no período de apuração em que ocorrer a conclusão, sem acréscimos.

Atenção, o ajuste será somente na conclusão da obra, sendo que no caso da diferença ser considerada postergação o recolhimento será com os acréscimos legais, podendo ainda ser aplicado multa de ofício caso seja levantado o valor pela Autoridade Fiscal.

Caso a construtora já tenha vendido a unidade não concluída, antes do novo regime de apuração da COFINS e não trabalhava com o custo orçado, poderá adotar esta sistemática somente para fins do cálculo do crédito a partir da nova apuração da COFINS.

No caso das construtoras, esta não terá direito ao crédito sobre os valores pagos a pessoas jurídicas relativos aos custos correspondentes as vendas anteriores a setembro de 2001.

As receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006;

6. Da apuração do Imposto de Renda e CSLL

6.1 Apuração com base no lucro real

As empresas que como objeto social atividade imobiliária e faz opção pelo lucro real, tem o mesmo tratamento da demais empresas na apuração da base do Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro, apenas com algumas considerações sobre o regime para apuração das receitas e custos tais como:

As receitas da atividade imobiliária a critério do contribuinte podem ser reconhecidas pelo regime de caixa, enquanto as demais são obrigadas ao regime de competência.

Os custos das unidades vendidas caso o contribuinte tenha optado para reconhecer as receitas pelo regime de caixa, estes devem receber o mesmo tratamento.

As demais despesas devem ser contabilizadas pelo regime de competência, inclusive para atender as normas contábeis os custo das obras em andamento devem ser contabilizados na data da compra independente do pagamento.

6.2 Apuração com base no lucro presumido

A tributação pelo lucro presumido, nos últimos anos, tem sido muito incentivada pelas autoridades tributantes, sempre apresentado como sendo a forma mais simples de ser apurado o imposto, o que é verdade. Entretanto, deve ser analisada com muito critério às vantagens e desvantagens. Ocorre que, virou moda as empresas apurarem os seus impostos com base nesta sistemática sem fazer qualquer avaliação.

Este nosso trabalho não tem a finalidade de fazer este tipo de comentário mais chamamos atenção para essa necessidade, mas vamos dar inicio o conteúdo do nosso curso.

Ainda sobre o lucro presumido neste trabalho está de forma detalhada, mais do que sobre o lucro real é porque, muitos técnicos acreditam que sabem apurar o lucro presumido, quando na verdade desconhecem alguns procedimentos. Quanto ao lucro real já os profissionais são mais cautelosos e como o tempo é limitada foi dado a preferências para chamar atenção de alguns detalhes importantes sobre o lucro presumido.

Das pessoas jurídicas autorizadas a optar

Nem todas as pessoas jurídicas podem fazer a opção pelo lucro presumido, somente podem optar aquelas que:

- a) cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00, ou R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no ano calendário anterior. Esta última situação é para as empresas que tenham iniciadas suas atividades no ano anterior (**Art. 516 RIR**).
- b) que não estejam obrigadas a declarar com base no lucro real em função da atividade que exerce;
- c) as sociedades civis de profissão regulamentada, as sociedades que explorem atividade rural, as sociedades por ação, de capital aberto, as empresas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obra da construção civil que não estejam enquadradas no item b);
- d) as empresas que tenham sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior;
- e) as empresas constituídas sob qualquer forma societária, de cujo capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- f) que sejam filiais, sucursais, agências ou representação, no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior;
- g) as empresas que vendam bens importados, qualquer que seja o valor da receita auferida com a venda desses produtos.

Como já comentado, existem as pessoas jurídicas que não podem optar pela sistemática de lucro presumido, que são as seguintes:

- I- A receita total do ano calendário anterior tenha sido superior a R\$ 48.000.000,00;
- II- Tenha, lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- III- Usufrua de benefício fiscal de isenção ou redução de imposto sobre o lucro;
- IV- No decorrer do ano calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.

Algumas empresas que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), podem fazer opção pelo lucro presumido mesmo estando impedida pelas condições anteriormente citadas.

Das receitas que deverão ser consideradas para cálculo do limite

Consoante o regulamento de imposto de renda para efeito do cálculo do limite serão consideradas as seguintes receitas:

- a) As receitas brutas auferidas na atividade objeto das pessoas jurídicas;
- b) Quaisquer outras receitas mesmo que seja de fontes não relacionadas com a atividade principal da empresa;
- c) Os ganhos de capital;
- d) Os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variáveis;
- e) Os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) Os rendimentos decorrentes de participações societárias.

As pessoas jurídica que fizerem a opção pelo lucro presumido e durante o anos extrapolarem os limites da receita não podem mudar para o lucro naquele exercício sendo obrigado declarar com base no lucro real no ano seguinte.

Quando fazer a opção

A opção pelo lucro presumido anteriormente podia ser feita até a data da entrega da declaração do imposto de renda, desta forma o contribuinte poderia fazer a escolha com segurança qual seria a forma de calcular seus impostos de forma menos onerosa. Atualmente a opção será feita de forma irrevogável na data do pagamento da primeira quota ou única nos casos em que se aplique, sendo a manifestação de forma irrevogável.

É comum a pratica dos contribuintes tentar alterar a opção feita através de retificação de DARF. Este procedimento não prospera, pois a Secretária da Receita Federal já se manifestou através da consulta nº 216 da 8º RF (DOU DE 01/10/01), que não aceita redarf para alteração de opção pela sistemática de apuração do imposto.

Do início das atividades

No exercício em que a pessoa jurídica iniciar suas atividade não existe o limite em função de valores, mas deve ser observado para o período posterior, para avaliar se pode continuar ou ingressar no sistema de lucro presumido, neste caso deve ser adotado o seguinte procedimento:

EXEMPLO I: a) Empresa constituída em 01.09.2000; b) Faturamento no ano de 2000 R\$ 20.000.000,00; c) Faturamento por mês R\$ 5.000.000,00.

Limite = (R\$ 48.000.000,00 / 12 = R\$ 4.000.000,00 X 4)

Limite = R\$ 4.000.000,00 X 4 = R\$ 16.000.000,00

Conclusão neste caso a empresas não pode optar pelo lucro presumido no ano posterior.

EXEMPLO II: a) Empresa constituída em 01.09.2000; b) Faturamento no ano de 2000 R\$ 12.000.000,00; c)Faturamento por mês = R\$ 3.000.000,00

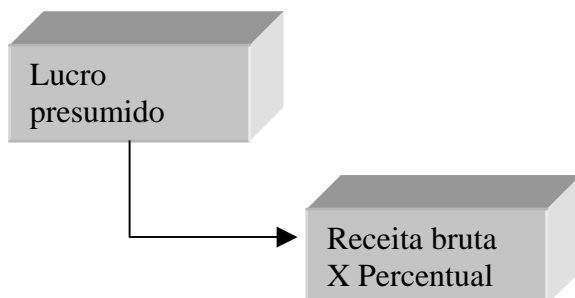
Limite = R\$ 48.000.000,00 / 12 = R\$ 4.000.000,00 X 4

Limite = R\$ 4.000.000,00 X 4 = R\$ 16.000.000,00

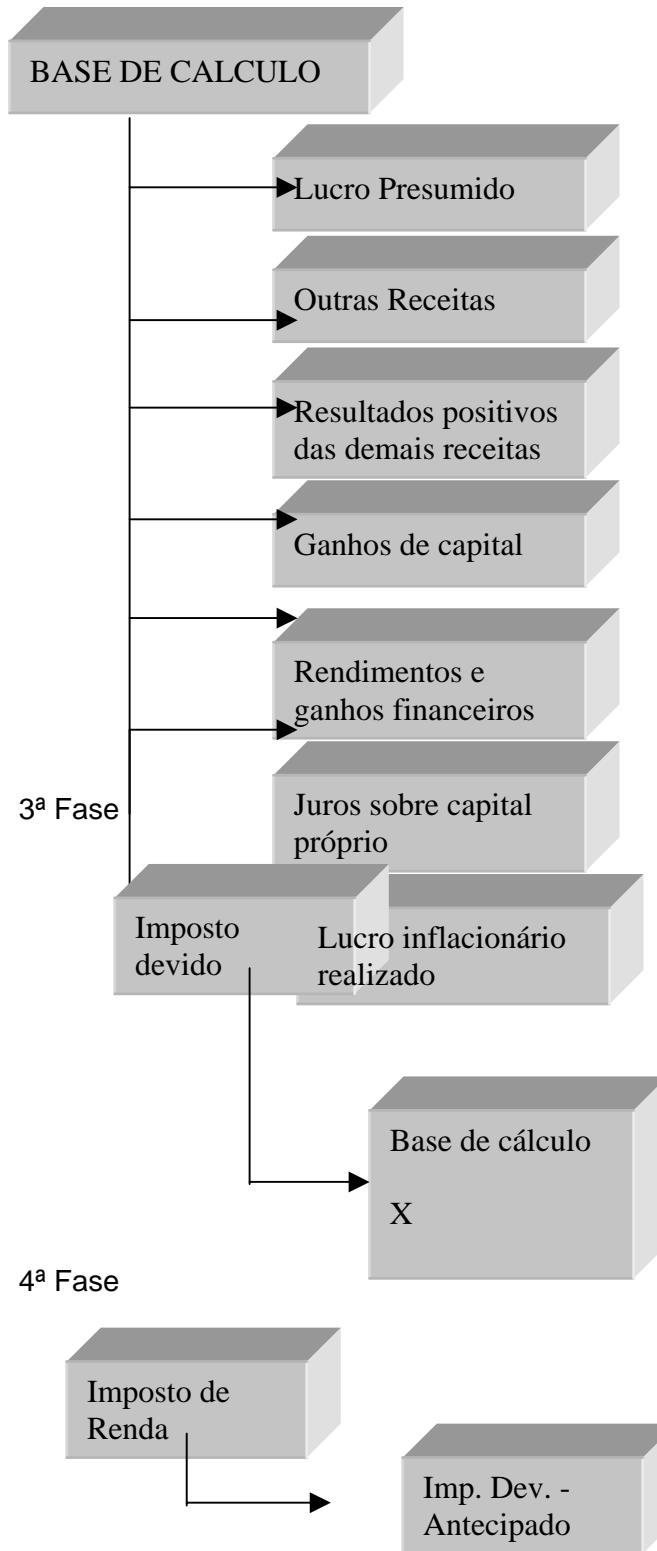
Conclusão neste caso a empresas pode optar pelo lucro presumido no ano posterior.

Da base de cálculo do Imposto de renda

1ª Fase



2ª Fase



RECEITA BRUTA

A receita bruta das vendas de mercadoria e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 224 RIR).

Não faz parte das receitas brutas, portanto deve excluídos o seguinte:

As vendas canceladas, os descontos incondicionais, como também o IPI, sendo que o ICMS não pode ser excluído.

PERCENTUAL

Sobre a receita bruta ajustada será aplicado um percentual que varia de acordo com atividade exercida pelo contribuinte, conforme a seguir descrita:

a) Percentual de 8%

Revenda de mercadoria, fabricação própria, industrialização por encomenda, transporte de cargas, serviços hospitalares, atividade rural e venda de imóveis das empresas com esse objeto social.

b) Percentual de 1,6%

Receita de combustíveis.

c) Percentual de 32%

Nas receitas de prestação de serviço, exceto a de serviços hospitalares.

d) Percentual de 16%

Nas receitas de prestação de serviço em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissão regulamentares.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

A base de cálculo do imposto será o resultado da aplicação dos percentuais correspondente a atividade exercida sobre a receita bruta, sendo acrescido as seguintes receitas:

- a) Ganhos de capital;
- b) Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras;
- c) As variações monetárias ativas e todos os demais resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica;
- d) Juros sobre capital próprio recebido de empresa na qual pessoa jurídica tenha participação societária;
- e) Descontos financeiros obtidos;
- f) Quaisquer juros ativos não decorrentes de aplicações.
- g) Os valores referentes à recuperação de despesa, exceto de o contribuinte comprovar de não deduziu como despesa àqueles valores na época em que estava submetido ao lucro real.

GANHO DE CAPITAL

A receita de ganho de capital é a diferença do bem ou direito para o valor da alienação, que pode ser referente à liquidação de um título de crédito relativo à aplicação financeira, ou resultado na venda de bens do ativo permanente.

Resultado na venda de bens do permanente será apurado da seguinte forma:

Conforme já mencionado anteriormente o resultado positivo na venda de bens do permanente (ganho de capital) é a diferença positiva entre o valor da venda e seu custo contábil, que é calculado da seguinte forma:

a) Empresa que já recolhia o imposto de renda na sistemática de lucro presumido

O custo dos bens adquiridos com a empresa já no regime de tributação pelo lucro presumido, será o valor de aquisição, sendo que os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1995 podem ser corrigidos conforme normas estabelecidas para correção até aquela data, ou seja, com base na UFIR de 1º de janeiro de 1996.

b) Empresas que declaravam com base no lucro real

As empresas que apuravam seus impostos pelo lucro real até uma determinada data, o custo dos bens adquiridos no período de apurado pelo lucro real será considerado o valor contábil até a data da opção. Se a opção aconteceu anterior 31 de dezembro de 1.995 o valor contábil poderá ser corrigido até 31 de dezembro de 1995, também com a UFIR de 1º de janeiro de 1996.

Neste caso o valor contábil será sempre o valor corrigido deduzido da depreciação acumulada daquele bem até a data da opção.

Bens adquiridos após a opção pelo lucro presumido será o valor da compra.

Com efeito, nos casos em que o contribuinte vende um bem que comprou após a opção pelo lucro presumido não deve ser feito o cálculo da depreciação, ficando o ganho de capital conforme exemplo a seguir:

BENS DEPRECIADOS COM BENEFÍCIO FISCAL

Existem algumas situações em que é permitida a depreciação acelerada, mas esta antecipação desta despesas é somente para efeito fiscal, desta forma quando a empresa fizer a opção pelo lucro presumido e tiver reconhecido antecipadamente a despesa de depreciação deve fazer o ajuste do tempo que ainda falta para a depreciação total do bem na data da alienação.

VARIAÇÃO MONETÁRIA

As receitas de variação monetária de créditos e obrigações de contribuinte, em função de taxa de câmbio para efeito da determinação do imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, pis e confins, serão consideradas quando da liquidação da operação, podendo o contribuinte fazer opção pelo regime de competência.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Para empresas que estão recolhendo o imposto de renda e contribuição sobre o lucro presumido não é recomendável pagar juros sobre capital próprio, pois se assim fizer deve recolher o imposto de renda e contribuição para o INSS como fosse salário, desta forma fica muito oneroso.

Entretanto pode existir a possibilidade de receber juros sobre capital de investimento que tenha sobre outras empresas, sendo que este rendimento deve fazer parte da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro e podendo o imposto de renda retido na fonte sobre o mesmo ser deduzido do imposto total.

DO IMPOSTO DE RENDA

Após apurar a base de cálculo do imposto é somente aplicar a alíquota do imposto (15%) e adicional de (10%) nos casos em que existe, ou sempre que no trimestre o lucro for superior a R\$ 60.000,00, será aplicado o percentual sobre o valor que exceder ao montante mencionado.

IMPOSTO A PAGAR

Com o imposto apurado a pessoa jurídica deve identificar o valor a recolher que é o seguinte:

a) Imposto de renda

Deduções:

- i) Imposto de renda retido na fonte;
- ii) Imposto pago antecipado

O imposto de renda calculado pode ser deduzido do imposto de renda pago antecipado e retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo correspondente, no caso do imposto de renda retido na fonte sobre aplicações financeiras e sobre juro sobre capital próprio desde 1997 passou a ser uma antecipação do imposto devido. Desta forma muitas vezes o pagamento de juros sobre capital próprio para uma empresa do mesmo grupo que declare com base no lucro presumido não é vantagem.

Regime de reconhecimento das Receitas

O contribuinte que recolhe o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro pode fazer a opção para reconhecer as receitas pelo regime de caixa, ou seja, somente quando receber independente da data do faturamento.

IMPOSTO DE RENDA

Imposto de renda devido é calculado aplicando à alíquota do imposto (15%) sobre a base de cálculo acrescido do adicional de 10% sobre o valor que exceder a R\$ 20.000,00 mês, ou seja, o excesso de uma base de cálculo de R\$ 60.000,00 no trimestre, desta forma o nosso exemplo será calculado conforme a seguir:

IMPOSTO A RECOLHER

O imposto a recolher é a diferença entre o imposto devido e os valores já recolhidos na fonte, ou pagos antecipados e incentivos fiscais. Para o melhor entendimento está demonstrado a seguir:

Do lucro inflacionário

O saldo do lucro inflacionário existente na data da opção pelo lucro presumido deve ser adicionado ao lucro presumido. Atenção estes valores devem ser somados ao lucro presumido e não à base de cálculo do lucro presumido.

Da Contribuição social sobre o lucro

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro será 12% do faturamento adicionado todos os outros valores conforme a base de cálculo do imposto de renda.

DOS VALORES REGISTRADOS NA PARTE B DO LALUR COM O DIFERIMENTO DO IMPOSTO

Os valores controlados na parte B do LALUR podem ser de várias espécies, ou seja, nesta parte do livro são registrados os valores referentes a valores que serão tributados no futuro, ou já foram tributados (despesas com sua dedutibilidade pendente da realização financeiras), outros créditos tributários (Prejuízos fiscais). Desta forma pode ser dividido em créditos temporários ou fatos com a tributação diferida.

Créditos temporários

Os créditos temporários são valores que foram contabilizados como despesas, mas a dedução na base de cálculo do imposto está condicionado a algum fato, exemplo:

- a) Comissões sobre venda que será paga ao representante somente quando recebido o valor da venda. Neste caso os valores provisionados e não pagos no período serão adicionados ao lucro líquido e registrados na parte B do Lalur e serão baixado, quando paga a comissão e excluída do lucro líquido;

Mas, existem os registro na parte B do LALUR referentes despesas que por incentivos fiscais foram antecipadas a dedução na base do imposto de renda. Exemplo depreciação de 100% no ano da aquisição dos bens das empresas que exploram a atividade rural. Neste caso, deve ser mantido só para fins de apuração de ganho de capital, ou retorno ao lucro real.

Ainda é registrado na parte B do Lalur os valores de receitas que a tributação foi diferida que é o caso do lucro inflacionário, os saldo relativos a estes valores devem ser realizados em 100% na data da opção.

Das penalidades na omissão de receitas

A partir de 1996 foi alterada a sistemática de apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro nos caso em que houver omissão de receita, passando a

ser adotado para apuração do imposto o mesmo regime que a empresa aplicou para apuração do imposto e da contribuição. Desta forma será aplicado o mesmo percentual para calcular o lucro presumido no período sobre a receita omitida. (**Art. 24 da Lei nº 9.249/95**).

A legislação veio a incentivar a sonegação, pois no caso de omissão de receita identificada pela fiscalização o contribuinte não será quase penalizado e quando pago no prazo de trinta dias além da redução da multa o contribuinte não fica sujeito a processo penal, conforme será demonstrado:

Da mudança do regime de tributação

Existem duas modalidades de mudança de regime a compulsória e a opcional, conforme a seguir descrito.

As mudanças compulsórias de lucro presumido para real podem ser por:

- I) Quando o contribuinte declarou no ano imediatamente anterior pelo lucro presumido e obteve naquele ano um faturamento superior a R\$ 48.000,000,00;
- II) Durante o exercício o contribuinte tenha auferido lucros, rendimentos ou ganho de capital oriundo do exterior, deve mudar de regime a partir do trimestre da ocorrência do fato (**art. 2º ADI SRF Nº 5, de 31/10/01**).

A mudança de regime opcional

A qualquer tempo o contribuinte pode mudar para o regime de lucro real, sendo que a opção para cada exercício é no momento do pagamento da primeira parcela do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, ou seja, através do código de recolhimento. Ocorre que esta opção é definitiva.

As empresas que declaram com base no lucro presumido não estão obrigadas a fazer a contabilidade para fins fiscais, mas chamamos atenção que esta dispensa é somente com relação fiscal, mas todas as empresas são obrigadas a ter contabilidade independente do regime de tributação, até mesmo as do regime SIMPLES.

Ocorre que existem empresas que fazem somente o livro caixa, esta empresas para voltarem para o lucro presumido devem fazer um levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao último período base declarado com base no lucro presumido, com a finalidade de proceder balanço de abertura.

A valorização dos bens tem de ser nos critério estabelecido no caso de contribuinte que declara com base no lucro real, ou seja, estoque de produto acabado 70% do maior preço de venda e produtos em elaboração 56% e deve ser incluídos todos os valores tais como: dinheiro em caixa em bancos, as mercadorias, os produtos, as matérias primas, as duplicatas a receber, os bem do imobilizado, investimento em outras empresas, despesas diferidas, fornecedores, empréstimos bancário, financiamentos, obrigações sociais e tributárias e qualquer outra conta.

A conta de depreciação acumulada deve ser levantada aumentada da depreciação dos anos em que o contribuinte declarou com base no lucro presumido, como se o mesmo estivesse declarando com base no lucro real.

A soma das contas do ativo poderá ser maior ou menor de que a soma das contas do passivo quando no ocorrer a primeira situação esta diferença deve ser registrada como um crédito dos sócios.

Nos caso em que o contribuinte seja uma firma individual a diferença positiva pode ser utilizada para aumento de capital sem a incidência de IRRF. **(PN nº 15/77)**.

Quando o passivo for maior esta diferença deve ser registrada como prejuízos acumulados, sendo que não pode ser usado para compensar com o lucro real.

Das vantagens e desvantagens do lucro presumido

As vantagens do lucro presumido podem ser resumidas nas seguintes:

- a) Quando a empresa faz a contabilidade o lucro contábil independente de valor pode ser distribuído entre os sócios;
- b) Possibilita a solucionar muitas vezes para problemas de caixa;
- c) Sistema simples de apuração do imposto;
- d) Pagar o Pis com alíquota de 0,65%;

A desvantagem é muitas vezes pagar imposto de renda e contribuição social sobre o lucro sendo que a empresa teve prejuízo.