

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RENATO FERREIRA DE CARVALHO

**Uma simulação de aplicação do CPC 17 - Contratos de Construção - em uma empresa
do ramo de construção civil em Juiz de Fora – MG.**

Juiz de Fora

2017

RENATO FERREIRA DE CARVALHO

Uma simulação de aplicação do CPC 17 – Contratos de Construção – em uma empresa do ramo de construção civil em Juiz de Fora – MG.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Angelino Fernandes Silva

Juiz de Fora
FACC/UFJF
2017



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 29 de novembro de 2017.

Renato Ferreira de Carvalho


¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

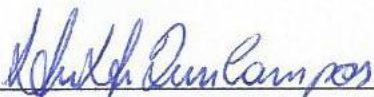
**ATA DE DEFESA DO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

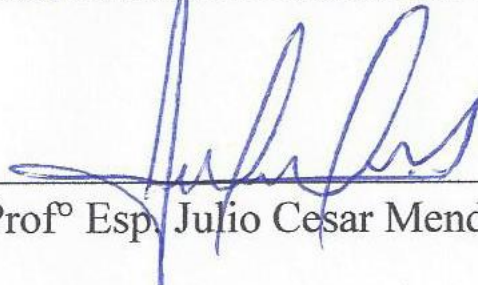
Aos 29 dias do mês de Novembro de 2017, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de Renato Ferreira de Carvalho, discente regularmente matriculado no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201278044, intitulado **Uma simulação de aplicação do CPC 17 – Contratos de Construção – em uma empresa do ramo de construção civil em Juiz de Fora – MG**. Após a apresentação e conseqüente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o discente **APROVADO**. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 29 de novembro de 2017.


Prof. Me Angelino Fernandes Silva

Orientador


Prof.º Ma. Luciana de Lima Dusi Campos


Prof.º Esp. Julio Cesar Mendes

“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá”.

(Ayrton Senna)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a minha querida companheira desta vida, Rosellyr, pela cumplicidade nos momentos mais difíceis, compreensão por muitos momentos de ausência e claro, pelos lanches preparados tarde da noite.

À filha Juliana (meu coração), pelo apoio, confiança, o brilho nos olhos de orgulho e dedicação incondicional desde o início desta jornada.

Ao meu maior ídolo, meu pai Carmo.

À minha nova vizinha, pelo amor e torcida em todos os momentos da minha vida, minha mãe Ionne.

Aos meus queridos irmãos de sangue e da vida: Eliane, Denise, Marcos e Vinícius, com participação efetiva e carinhosa sempre quando precisei.

Ao meu serviço nas pessoas do irmão e filho José Antônio e Marcelo, que sempre permitiram conciliar trabalho e estudo, quando necessário.

À Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) e aos professores da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC) pela oportunidade da conquista de formação profissional adiada por mais de 30 anos, em especial ao Professor Mestre Angelino Fernandes Silva, que com sua humildade e paciência foi determinante para que este trabalho de conclusão de curso fosse concluído.

Enfim a Deus pela participação em todos os momentos descritos acima.

RESUMO

Em 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção, que visava normatizar o tratamento contábil de receitas e despesas associadas aos contratos da área da construção civil. Nesse processo, os custos e receitas são calculados na mesma proporção durante todas as etapas da obra. Conhecer as mudanças contábeis decorrentes da aplicação dessa norma é iniciativa útil e relevante. O objetivo do presente estudo foi analisar os resultados financeiros e tributários de uma empresa de construção civil da cidade de Juiz de Fora (MG) segundo o CPC 17. Para identificar as empresas que se incluíam na referida norma, realizou-se uma pesquisa de levantamento que apontou apenas uma empresa em Juiz de Fora. No entanto, a construtora não disponibilizou seus relatórios práticos para análise dos dados. Por isso, buscou-se os resultados financeiros e tributários obtidos de forma convencional de uma empresa incorporadora da cidade de Juiz de Fora MG, com posterior simulação de seus resultados com os procedimentos oriundos do CPC 17. Os resultados obtidos demonstraram que o recolhimento dos tributos federais utilizando a norma do CPC 17 resultaria em redução de cerca de 26% nos valores dos tributos recolhidos até o final do empreendimento e 42% até o recebimento de todos os valores que as vendas geraram. Apesar dos resultados significativos, o CPC 17 será substituído a partir de janeiro de 2018. Novos estudos devem compreender de forma mais aprofundada a validade de novas normas de modo a aplicá-las nas empresas brasileiras, procurando a redução de tributos, que é considerada alta por diversos autores da área.

Palavras-chave: CPC 17, Contratos de Construção, Construção Civil, Reconhecimento de Receitas.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Participação da Indústria de Construção na População Ocupada.....	14
Tabela 2: Apartamentos vendidos no exercício 2014.....	24
Tabela 3: Apartamentos vendidos no exercício 2015.....	25
Tabela 4: Apartamentos vendidos no exercício 2016.....	27
Tabela 5: Montantes de Receitas, Despesas e Resultados Reconhecidos nas demonstrações ao longo dos três anos em reais (R\$)	30
Tabela 6: Demonstrativo das bases de cálculos apurados em reais (R\$)	31
Tabela 7: Tributos a Recolher - Lucro Presumido em reais (R\$)	31
Tabela 8: Resumo das Informações Financeiras 2014 e 2016 em reais (R\$)	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento de Mercado de Capitais
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores, Mercado e Futuros de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para o Financiamento da seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC 17	Comitê de Pronunciamentos Contábeis 17
CPC 47	Comitê de Pronunciamentos Contábeis 47
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICC	Indústria da Construção Civil
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
MG	Minas Gerais
PIS	Programa de Integração Social
POC	Percentual de Obra Concluída

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 OBJETIVOS	12
1.1.1 Objetivo Geral	12
1.1.2 Objetivos Específicos	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 A ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL	13
2.2 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC	15
2.2.1. Pronunciamento técnico CPC 17 – contratos de construção	16
2.2.2. As receitas dos contratos	17
2.2.3. Reconhecimento das receitas e das despesas do contrato.....	17
2.2.4. Estudos Anteriores sobre o CPC 17	19
3 METODOLOGIA.....	21
4 RESULTADOS	23
4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS	23
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	35
APÊNDICE A – Lucro Presumido CPC 17 2014 – 1º, 2º, 3º e 4º trimestres.....	38
APÊNDICE B – Lucro Presumido CPC 17 2015 – 1º, 2º, 3º e 4º trimestres	42
APÊNDICE C – Lucro Presumido CPC 17 2016 – 1º trimestre	46
ANEXO A – Lucro Presumido Praticado Pela Empresa Z no ano de 2014.....	47
ANEXO B – Lucro Presumido Praticado Pela Empresa Z no ano de 2015.....	49
ANEXO C – Lucro Presumido Praticado Pela Empresa Z no ano de 2016.....	53
ANEXO D - Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção	57

1 INTRODUÇÃO

A Indústria da Construção Civil (ICC) é um dos setores mais importantes para a economia nacional. O desenvolvimento e capacidade de produção brasileira estão relacionados diretamente com o crescimento desse setor (FIRJAN, 2014).

Segundo Ferreira e Theóphilo (2007) a construção civil atua como importante instrumento no progresso do país no que diz respeito aos enfoques social e econômico, pois, além de melhorar a qualidade de vida dos cidadãos com moradia, possibilita também mais oportunidades de trabalho durante a execução das obras. Dados da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e da Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção (Abramat) apontaram que 8,9% do PIB do país foi obtido pela cadeia produtiva da Construção Civil, que envolve Construção Civil, Indústria e Comércio de Materiais de Construção, Indústria de Equipamentos e Serviços. Desses, o setor da Construção Civil respondeu por 65% do PIB (FIRJAN, 2014).

Souza (2015) pontua que, dentre as empresas de construção, a incorporação imobiliária tinha a sua contabilidade elaborada com o foco exclusivamente voltado para prerrogativas fiscais, cumprindo até então normas da Lei nº 6404/1976. Com a edição da Lei nº 11638/2007 houve a introdução das normas contábeis editadas pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que marcou o início da convivência entre uma contabilidade fiscal e uma contabilidade gerencial (promover informações adequadas para tomada de decisões junto aos gestores). Além disso, foi a inserção definitiva do Brasil ao amplo processo de convergência mundial de práticas contábeis (SOUZA, 2015).

O ciclo operacional de longo prazo da atividade da construção civil, ou seja, o intervalo entre a aquisição da matéria prima e os recebimentos das vendas é grande. Mendes e Queiroz (2015) realçam que, devido a este fato, quando da mensuração e reconhecimento dos resultados obtidos num período contábil surgem problemas devido ao ciclo operacional em superar o exercício social. Isso torna a contabilidade da construção civil diferenciada de outros segmentos empresariais.

Kamphorst (2015) observa que o segmento da construção civil representa um desafio para o profissional contábil, na medida em que são necessários uma maior visão e maior conhecimento dos aspectos econômicos, financeiros e, atualmente, gerenciais, de modo a apresentar uma demonstração contábil que possa influenciar positiva e efetivamente nas tomadas de decisões dos gestores empresariais.

Como destaca Bortolini (2012), a principal mudança no âmbito contábil da construção civil para a normatização do reconhecimento de receitas e despesas foi o Pronunciamento CPC 17. O documento divulgou que esse ramo de atividade deve reconhecer e contabilizar os resultados de sua atividade levando em consideração a proporção dos custos e das receitas incorridos durante o exercício social vigente.

O CPC 17, de caráter gerencial, foi publicado em 2009 de modo ainda experimental e com a obrigatoriedade de ser praticado, a partir de 2010, por todas as empresas de construção civil com ações listadas na bolsa de valores de São Paulo (BM&FBovespa). As demais empresas de construção civil, que estão fora do mercado de negociação junto à Bolsa de Valores e cujas ações de suas entidades são limitadas ao capital aplicado por seus sócios, não foram atingidas por este pronunciamento e, portanto, não têm obrigações de elaborar seus demonstrativos e divulgar seus resultados conforme determina os contratos de construção. Diante do exposto, levanta-se o seguinte questionamento: a aplicação dos procedimentos de contabilização de receitas e despesas, conforme o pronunciamento do CPC 17, alteraria o resultado fiscal das empresas de construção civil que não são obrigadas (abrangidas) a praticar essa norma?

Este trabalho buscou responder a essa questão e, para tanto, foi feita uma simulação da prática do CPC 17 em uma construtora/incorporadora da cidade de Juiz de Fora MG, que por lei não é obrigada a seguir esta norma contábil. Em seguida, comparou-se os resultados apurados de modo a compreender se as alterações seriam significativas ou não no desempenho econômico e financeiro desta empresa.

Como justificativa para essa pesquisa, pode-se destacar a grande importância econômica e social da construção civil para o país, além da relevância caracterizada pela controvérsia envolvendo os pronunciamentos que tratam a respeito do reconhecimento das receitas e despesas nas empresas deste ramo de atividade. Pronunciamentos estes, que irão influenciar diretamente a qualidade das informações contábeis prestadas junto aos seus usuários (MENDES e QUEIROZ, 2015).

O presente estudo está organizado em três partes. A primeira contempla o embasamento teórico relacionado às normas contábeis utilizadas na construção civil e está apresentada na seção dois e seus subitens. Na segunda parte apresenta-se a metodologia da investigação, utilizada com vistas a alcançar os objetivos propostos. A terceira parte compreende a seção de resultados e apresenta os dados obtidos na análise comparativa dos dados utilizando o CPC 17. Finalizando descrevem-se as considerações finais e referências.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é analisar o resultado financeiro e tributário de uma empresa do ramo de construção civil da cidade de Juiz de Fora MG, caso ela fosse obrigada a reconhecer seu resultado com base no CPC 17 com finalidade fiscal.

1.1.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, foram estabelecidos os seguintes:

- Levantar um referencial teórico sobre o CPC 17, que versa sobre o reconhecimento de receita nas empresas de construção civil;
- Analisar se o resultado apurado com o CPC 17 seria menor ou maior do que o praticado pela empresa;
- Verificar se o recolhimento dos tributos pela empresa ao não utilizar o CPC 17 teria sido muito diferente do que se esse reconhecimento de receitas fosse feito com base no CPC 17.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Muitos aspectos mudaram na contabilidade brasileira com o advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. Dentre eles, ressalta-se a convergência das normas contábeis nacionais às internacionais. Tal fato propiciou maior relevância da profissão contábil na gestão das entidades devido à maior abrangência de seu desempenho e responsabilidade junto aos gestores das grandes empresas nacionais e internacionais.

O CPC emite, regularmente, normas e procedimentos convergentes às internacionais. Nesse conceito, o CPC 17 introduziu importantes regras e preceitos que devem ser observados na contabilização dos contratos de construção (OLIVEIRA *et al.*, 2012).

Esta seção aborda a fundamentação teórica da pesquisa, iniciando com o histórico da construção civil e sua importância para a economia do país. Também contempla o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) fazendo um estudo sobre o CPC 17 – Contratos de Construção, as receitas dos contratos de uma empresa de construção civil, o reconhecimento das receitas e das despesas do contrato e os estudos anteriores que abordaram o CPC 17.

2.1 A ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Com a estabilidade da economia e acesso ao crédito facilitado aos investimentos de infraestrutura e incorporação imobiliária, o setor de construção civil conviveu até o final de 2014 com um crescimento de destaque perante a produção nacional. Conforme Oliveira, Pereira e Medeiros (2015 p. 02) “a construção civil é caracterizada como atividade produtiva da construção que envolve a instalação, reparação, equipamentos e edificações de acordo com as obras a serem realizadas”. Pode ser considerada como o setor que contribui para o desenvolvimento do país, devido ao número de empregos gerados direta ou indiretamente, o que provoca uma melhoria na renda da população.

Sampaio (1995 *apud* Zanelatto p.16) informa que:

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

A tabela 1 abaixo exemplifica a participação da indústria da construção civil entre os anos de 2000 e 2014 demonstrando sua importância para a economia do país.

Tabela 1. Participação da indústria de construção na população ocupada

ANO	Pessoas Ocupadas		Participação Relativa da Construção Civil na População Ocupada Total (%)
	Brasil	Construção Civil	
2000	78.744.515	5.579.533	7,09
2001	79.340.589	5.603.994	7,06
2002	82.416.557	5.851.946	7,10
2003	83.770.062	5.652.633	6,75
2004	87.942.470	5.862.069	6,67
2005	90.538.826	6.135.556	6,78
2006	93.049.796	6.201.572	6,66
2007	94.551.694	6.514.359	6,89
2008	95.720.196	6.833.562	7,14
2009	96.559.173	7.229.909	7,49
2010	98.116.218	7.844.451	8,00
2011	99.560.157	8.099.182	8,13
2012	100.960.268	8.578.192	8,50
2013	102.537.398	8.808.155	8,59
2014	105.472.678	9.149.114	8,67

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Contas Nacionais.

Elaboração: Banco de Dados da CBIC - Câmara Brasileira da Indústria da Construção

Conforme Zanellato (2013), o setor da construção civil, ao ser observado de forma mais ampla, compreende as atividades direcionadas à construção de obras públicas, assim como a pequenas construções, sendo estas de natureza comercial ou residencial. Na visão da autora, um dos setores da construção civil que se destaca neste trabalho é a atividade imobiliária, pelo fato de atender à sociedade como um todo, com construções de obras de urbanização, moradia e lazer, oferecendo qualidade para os seus clientes com menor custo possível e satisfação no serviço prestado.

Algumas obras desta atividade imobiliária se tornarão imóveis os quais poderão ser disponibilizados para a venda, sem que seja necessário o término do mesmo, bastando para isso, que sejam registrados em Cartório de Registro de Imóveis, a incorporação, para se dar início a comercialização destas unidades imobiliárias.

Segundo Souza (2015):

A contabilidade de incorporação imobiliária tem uma influência fiscal determinante, a ponto de fazer com que a mesma em sua maior parte deixe de seguir o Regime de Competência e atenda ao Regime de Caixa, já que a regulamentação apropriada determinou que a única forma de evitar a tributação antecipada das receitas e resultados das vendas de unidades imobiliárias seria alterar a forma de registro contábil.

Desta forma, verifica-se que para concluir um contrato de venda de um imóvel é preciso efetuar o registro de contas a receber, evitando a precipitação de tributos, em momento onde não se encontra a capacidade contributiva. Criou-se o diferimento de receita, com a utilização de orçamento para poder efetuar o reconhecimento dos custos equivalentes e consequente obrigação com a execução e entrega das unidades vendidas.

2.2 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC

Zanellato (2013 p.19) destaca que a criação do CPC, através da Resolução CFC nº 1.055/05 teve como objetivo ajudar nos procedimentos da contabilidade. Uma de suas principais características é estudar e analisar os pronunciamentos contábeis, representando uma perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis.

A criação do CPC ocorreu a partir das necessidades das empresas brasileiras de se adaptarem às normas contábeis internacionais, se engajando numa tendência mundial. O CPC é representado pela união de esforços e objetivos das entidades: ABRASCA – Associação brasileira das Companhias Abertas, APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento de Mercado de Capitais, BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros, CFC – Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (MENESES; LAGE; CASTRO, 2016)

Depois do procedimento de adequar as normas brasileiras às internacionais, o CPC coloca as interpretações em audiência pública para que o mercado (Ministérios do Governo Federal, Agências Reguladoras Federais, Conselhos Regionais de Contabilidade, Associações de Classe, Faculdades, Companhias Abertas, Empresas de Auditoria Independente, Professores, Contadores, Economistas, Alunos, entre outras pessoas interessadas) possa avaliá-las e sugerir melhorias (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012).

O CPC emite pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações. A partir destes trabalhos, os órgãos reguladores tem emitido suas normas próprias, permitindo assim a uniformização do processo de produção de normas.

O CFC é um desses órgãos reguladores, portanto, as normas técnicas emitidas pelo CFC tem os pronunciamentos do CPC como sua base. Entretanto, os pronunciamentos técnicos não

tem força de norma, enquanto que aquelas emanadas de órgãos reguladores, entre eles o CFC, tem força de norma.

2.2.1. Pronunciamento técnico CPC 17 – contratos de construção

Aprovado em maio de 2009, o principal foco do CPC 17 está direcionado à contabilização dos contratos de construção, assim como ao reconhecimento da receita e da despesa correspondente ao longo dos períodos de execução da obra (SPECK, 2011). O CPC 17 foi construído tendo como base as Normas IAS 11, *Construction Contracts*, cuja aplicação produz efeitos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB “o objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção, em que, normalmente, as datas de início e término do contrato ocorrem em períodos contábeis diferentes” (SPECK, 2011 p.105).

De acordo com este pronunciamento (CPC 17), cada contrato precisa de norma específica. Desta forma é necessário que se identifique um conjunto de normas a serem seguidas. Oliveira, Pereira e Medeiros (2015) informam que existem dois tipos de contratos relatados no CPC 17. O contrato de preço fixo e o contrato de custo mais margem (*cost plus*). O primeiro tem como característica o preço que será pré-fixado entre as partes, contratado e contratante. O segundo tipo irá estabelecer que o contrato seja reembolsado por custos relacionados e originados no decorrer da obra. Neste sentido, o reconhecimento das receitas e despesas só será possível quando ocorrer o término da obra. A diferença principal entre os dois tipos de contrato repousa na possibilidade de estar assegurado com maiores ganhos na segunda opção, se o preço de um insumo subir, pois este será alocado diretamente ao preço do contrato (BARBOSA; SOUZA; DALFIOR, 2015).

Bortolini (2012) destaca ainda que o CPC 17 é um contrato de construção que pode ser utilizado para negociação de um ativo único (uma ponte, um edifício) ou de diversos ativos que devem estar inter-relacionados ou interdependentes, como por exemplo, a construção de refinarias. No caso de construção de diversos ativos, cada um deles deve ser tratado como um contrato de construção individual se:

- a) propostas separadas tiverem sido submetidas para cada ativo;
- b) cada ativo tiver sido objeto de negociação em separado e a entidade contratada (fornecedora dos serviços) e o contratante (cliente) puderam aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada a cada ativo;
- c) os custos e as receitas de cada ativo puderem ser identificados.

Quando ocorre um grupo de contratos, seja celebrado com um único contratante ou com vários contratantes, precisa ser tratado como um contrato de construção único quando:

- a) o grupo de contratos for negociado como um pacote único

- b) os contratos estiverem tão diretamente inter-relacionados que sejam, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro global;
- c) os contratos forem executados simultaneamente ou em sequência contínua.

2.2.2. As receitas dos contratos

Conforme observa o CPC 17 (2012), a receita do contrato precisa conter a quantia inicial da receita estabelecida no contrato; e as variações no trabalho contratado, as reivindicações e os pagamentos por incentivos que levem até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade. A receita do contrato será mensurada ao valor da contraprestação recebida ou a receber, podendo ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros.

As estimativas necessitam, muitas vezes, serem revisadas à medida que os eventos ocorrem e as incertezas são resolvidas. No entanto, há que se ressaltar que: “nem os pagamentos parcelados ou até mesmo os adiantamentos recebidos dos clientes irão refletir no trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita” (CPC 17, 2012 p.9).

2.2.3. Reconhecimento das receitas e das despesas do contrato

O CPC 17 informa os critérios que devem ser observados para a contabilização das despesas e receitas associadas aos contratos de construção. Este processo não é novo, pelo contrário, outras teorias já reforçavam o disposto no CPC. Antes mesmo da publicação do CPC 17, os métodos de reconhecimento propostos pelo CPC já eram expostos. Porém o CPC trouxe mais relevância a essas teorias (OLIVEIRA, 2012).

O CPC 17, em seus itens 25 e 26, página 8 e 9, esclarecem que:

25. O reconhecimento da receita e das despesas referentes à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem completa. Segundo esse método, a receita contratual é proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contrato durante a execução do contrato.

26. Pelo método da porcentagem completada, a receita do contrato é reconhecida na demonstração do Resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado, o mesmo ocorrendo com os custos do trabalho com os quais se relacionam. Porém, qualquer excedente dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato deverá ser reconhecido imediatamente como uma despesa (perda).

Souza (2015) destaca que, após a conclusão do contrato de construção, as receitas e as despesas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. No caso de contrato por empreitada (ou de preço fixo), a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando estiverem satisfeitas as seguintes condições:

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

Conforme destaca Barbosa, Souza e Dalfior (2015) a modalidade do contrato estabelecido – de preço fixo ou de custo mais margem – ficam constituídos alguns parâmetros importantes e a forma específica para a mensuração da receita. Ambas as modalidades de contrato regem que:

O reconhecimento ao logo da execução ocorre se a receita puder ser mensurada confiavelmente, se o recebimento futuro for dado como virtualmente certo e se os custos para concluir o contrato puderem ser confiavelmente identificados e mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores.

Para Trevizan e Vasconcelos (2015) os métodos para determinar a fase de execução de um contrato podem incluir:

- a) a proporção dos custos incorridos até a data, em contraposição aos custos estimados totais do contrato;
- b) medição do trabalho executado; e
- c) a evolução física do trabalho contratado.

Como enfatiza Speck (2011), quando o contrato tiver por base os custos incorridos até a data, somente os custos referentes aos trabalhos executados deverão ser considerados até a data; ou seja, custos que se relacionam com atividades futuras do contrato, como por exemplo, materiais entregues no local da obra para posterior utilização, e também, pagamentos recebidos antecipadamente ao trabalho a ser executado, não devem ser considerados como incorridos.

Conforme o CPC 17 (2009), o término do contrato de construção só pode ser confiavelmente estimado quando for provável que a receita prevista no contato será efetivamente recebida pela entidade. Portanto, a empresa está em condições de fazer estimativas confiáveis, quando assinar um contrato que estabeleça:

- a) os direitos e deveres de cada uma das partes, no que diz respeito ao ativo a ser construído;
- b) a remuneração a ser paga; e
- c) a forma e os termos de liquidação.

Quando houver incerteza da realização de quantia de receita do contrato e já reconhecida como receita na demonstração do resultado, o montante não realizável deve ser reconhecido como despesa e não como ajuste às receitas do contrato (GALHARDO *et. al.*, 2012).

Porém, vale lembrar que, uma vez que o encerramento da obra não puder ser estimado, devido ao alto grau de incertezas acerca da conclusão do contrato, nenhum lucro deve ser reconhecido, segundo o CPC 17 (2009). À medida que, tais incertezas não mais existirem, as receitas e as despesas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidas conforme os critérios elencados acima.

2.2.4. Estudos Anteriores sobre o CPC 17

Meneses, Lage e Castro (2016) abordaram as formas de reconhecimento da receita pelo método POC (Percentual Obra Concluída), em contrapartida com a medição dos trabalhos executados. Através da comparação entre os dois métodos foi possível visualizar as diferenças na receita da empresa ao utilizar um método ou o outro. O POC muitas vezes não vislumbra a realidade física da obra e, por outro lado, a medição dos trabalhos pode gerar impostos muito altos e em alguns momentos até mesmo gerar prejuízo.

Trevizan e Vasconcelos (2015) investigaram as disparidades que o CPC 17 traz em relação à legislação fiscal brasileira na prática, bem como apontaram os motivos para as divergências que diversas empresas de construção civil apresentam em seus relatórios contábil e fiscal. Detectaram que as diferenças ocorriam devido às bases de reconhecimento de receita serem distintas, mas propuseram que uma possível solução seria fixar as condições contratuais segundo os critérios contábeis de reconhecimento de receitas adotados pela entidade já que a legislação não proíbe.

Mendes e Queiroz (2015) enfatizaram um problema atual que existe devido à convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Esse problema está ligado ao contrato realizado entre as partes, e principalmente ao conceito do melhor momento da transferência dos riscos ao comprador, onde pairava dúvidas quando de fato ele deveria acontecer. Foi necessária a criação de Interpretações e Orientação Técnica para sua adequação no ambiente econômico brasileiro.

Zanellato (2013) procurou demonstrar qual a forma mais correta de fazer o reconhecimento das receitas e das despesas na construção civil, apresentando as características legais e fiscais da regulamentação das construções. Concluiu que as receitas são consideradas realizadas quando os serviços são executados e que é fundamental demonstrar a situação real e atual da empresa com relação ao ambiente econômico, oferecendo a contribuição para que a entidade cresça e esteja em alta no mercado.

Antunes *et al.* (2012), avaliando o processo e os impactos da convergência das normas brasileiras às normas internacionais, afirmaram que essa medida foi relevante uma vez que a contabilidade hoje no Brasil encontra-se mais focada na interpretação dos pronunciamentos do CPC do que na mera aplicação de regras. Além disso, buscou melhorar a transparência, a compreensibilidade, a relevância, a uniformidade e a qualidade das informações contábeis para os usuários que utilizam as demonstrações financeiras para análises e tomadas de decisão, contribuindo para a valorização da profissão no Brasil.

Oliveira *et al* (2012) pesquisaram todas as empresas de “construção pesada” com ações listadas na BM&FBovespa no exercício social de 2010 e constataram que todas elas atenderam o que determina o pronunciamento CPC 17 no que tange à divulgação das informações por meio de notas explicativas. Apesar disso, estas entidades o fizeram de formas distintas, o que não descaracteriza a adoção e aplicação do CPC 17 já no primeiro ano do exercício social.

Niyama, Cavalcante e Rezende (2009) expressaram os diferentes critérios de reconhecimento de receitas e despesas na atividade de construção civil, visto que, cada país tem suas características próprias e, portanto, critérios de contabilização bem particulares. Os autores destacam que, principalmente o Brasil, acaba por contrariar os princípios contábeis e os órgãos regulamentadores da profissão não sendo aderentes às melhores práticas contábeis. Como exemplo, pode-se destacar o regime de caixa praticado pelas incorporadoras brasileiras, contra o regime de competência em vigor em empresas do mesmo segmento executado em outros países.

Pelo exposto, verifica-se a importância de mais conhecimento sobre o pronunciamento do CPC 17 por parte dos profissionais, de modo a instrumentalizar os usuários da informação a obterem melhores resultados futuros. Nesse sentido, este estudo pretendeu fomentar a discussão sobre a aplicação do CPC 17, sendo realizado em uma construtora que não é obrigada a ter suas contabilizações com as orientações emanadas nesta norma.

3 METODOLOGIA

Beuren e Raupp (2004, p.87) destacam que, na maioria dos trabalhos científicos, a pesquisa bibliográfica praticamente é de uso obrigatório, pois, nos remete ao conhecimento sobre a produção científica até então existente. Observam ainda que, para um trabalho monográfico, terá que ser reservado um capítulo em separado para reunir a teoria condizente com seu estudo, chamado normalmente de revisão de literatura ou fundamentação teórica.

Seguindo esta orientação e para alcançar os objetivos propostos, este trabalho valeu-se primeiramente de uma pesquisa bibliográfica, utilizando de materiais como artigos, monografias, dissertações, teses e textos teóricos já publicados sobre o CPC 17 que tenham se tornado público para conhecimento prévio acerca do tema.

Esse raciocínio segue a definição de Cervo e Bervian (1996) onde define a pesquisa bibliográfica como a que:

explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Pesquisa bibliográfica realizada, que se encaixa também como na visão de Gil (2008) “como aquela desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

A metodologia definida neste estudo sobre contratos de construção utilizados pelas empresas é do tipo qualitativa, pois, é feito um levantamento como deve ser o procedimento das empresas para o reconhecimento de suas receitas e despesas. Corrobora com Richardson (1999, p.80) que ressalta que: “contribuir ao processo de mudanças de determinado grupo é possibilitar em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Na citação de Minayo (2010): “a pesquisa qualitativa responde a questões particulares, com um nível de realidade que não pode ou não deveria ser quantificado”.

Esta abordagem de pesquisa segue ainda uma versão de Vieira (2004) que ressalta sobre o trabalho qualitativo:

se utiliza um maior número de variáveis para obtenção de dados, [...], o foco principal não é um instrumento estatístico utilizado para análise dos dados. Há necessidade de aprofundar variáveis que possam ser consideradas determinantes na análise e na reflexão sobre o tema de interesse da pesquisa.

No que diz respeito à tipologia, este estudo caracterizou-se como uma pesquisa descritiva ao relatar os dados apurados, sem, no entanto, manipular nenhum dado sobre o tema pesquisado, assim como Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.

Do mesmo modo Gil (2008) destaca que o objetivo primordial da pesquisa descritiva é estabelecer relações entre variáveis, descrevendo as características de determinada população. Podendo ainda, proporcionar uma nova visão do problema através da atuação prática.

Quanto aos procedimentos, que segundo Marconi e Lakatos (2003) “seriam etapas mais concretas de investigação, com finalidades mais restritas em termos de explicação geral dos fenômenos”, realizou-se inicialmente um levantamento de artigos científicos referentes ao estudo do CPC 17 datados de 2009 a 2015. Juntamente ao estudo destes artigos, realizou-se um fichamento com as principais ideias dos mesmos. Em seguida, foi realizado um estudo exploratório com o objetivo de levantar quantas e quais empresas da cidade de Juiz de Fora MG utilizavam o CPC 17. Estudo exploratório que na visão de Andrade (2002) facilita a delimitar o tema, proporcionando maiores informações e descobrindo um novo tipo de enfoque sobre o tema.

Os contatos foram feitos tanto por meio telefônico, quanto por visita pessoal. Identificou-se apenas uma empresa local que fazia uso dessa norma. No entanto, diante da indisponibilidade da mesma em oferecer os relatórios que demonstrassem o uso prático dos Contratos de Construção e, na ausência de outras empresas que fizessem o uso da norma, optou-se por uma simulação deste pronunciamento para a continuação da pesquisa.

Para tanto, estabeleceu-se contato com uma construtora da cidade solicitando-se oficialmente a cessão de dados contábeis. Após o aceite da mesma e de posse das informações solicitadas, realizou-se uma simulação e posterior comparação, através de tabelas que foram construídas no programa *Excel do Windows 10* e interpretadas à luz do referencial teórico pesquisado.

Diante destes procedimentos, em seguida, apresentam-se os dados e as interpretações dos mesmos de modo a atingir os objetivos propostos.

4 RESULTADOS

Os resultados foram obtidos a partir da simulação dos dados fornecidos pela empresa segundo os princípios recomendados pelo CPC 17.

4.1 Análise dos Resultados

Este estudo demonstrou a aplicabilidade do CPC 17 em uma empresa do ramo de construção civil localizada em Juiz de Fora – MG. Para isto, tomou como base os dados reais de um empreendimento (Edifício Residencial 1) executado e comercializado por esta empresa no período de 2014 a 2016.

Como os dados da organização foram disponibilizados para serem tratados de maneira confidencial, a empresa objeto de análise, será denominada de Empresa Z. A Empresa Z atua no ramo de construção civil na Zona da Mata em Juiz de Fora – MG desde o ano de 1978, atendendo à cidade de Juiz de Fora e região.

A partir da análise dos dados disponibilizados pela empresa realizou-se uma simulação, valendo-se do referencial teórico baseado no conteúdo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 17 (CPC 17) – Contratos de Construção. Os resultados apurados pela empresa foram comparados aos dados fictícios propostos pelo autor desse estudo e analisadas as diferenças e aproximações entre os mesmos. A partir daí foram inferidas possíveis conclusões sobre a não contabilização das atividades da empresa com base no CPC 17.

Em outro estágio do estudo, encontra-se uma análise dos dados obtidos, calculando a diferença dos impostos pagos pela empresa optante pelo Lucro Presumido comparado ao cálculo resultante da aplicação do CPC 17 em suas atividades. A tabela 2 apresenta os resultados dos apartamentos vendidos, valor de venda e valor de custo no exercício de 2014.

Tabela 2. Apartamentos vendidos no exercício 2014

Nº	DATA	VALOR	CUSTO	LUCRO	VALOR RECEBIDO NO ANO	CUSTO INCORRIDO (30%)	CUSTO DIFERIDO RESTANTE EM R\$
APTO	VENDA	VENDA	ANO				
101	06/01/14	187.599,00	57.713,07	129.885,93	10.000,00	17.313,92	40.399,15
102	25/06/14	311.004,00	102.498,41	208.505,59		30.749,52	71.748,89
103	23/09/14	250.000,00	96.034,55	153.965,45		28.810,37	67.224,18
104	12/09/14	225.000,00	94.649,43	130.350,57		28.394,83	66.254,60
105	20/02/14	242.520,00	97.881,36	144.638,64		29.364,41	68.516,95
106	28/03/14	190.000,00	99.266,48	90.733,52		29.779,94	69.486,54
107	10/04/14	231.600,00	104.345,23	127.254,77		31.303,57	73.041,66
108	12/08/14	196.000,00	77.104,66	118.895,34		23.131,40	53.973,26
201	13/01/14	240.000,00	78.489,77	109.109,23	240.000,00	23.546,93	54.942,84
202	09/08/14	235.000,00	84.953,64	150.046,36		25.486,09	59.467,55
203	29/08/14	228.000,00	80.798,30	147.201,70		24.239,49	56.558,81
204	03/09/14	218.000,00	85.877,05	132.122,95		25.763,12	60.113,93
205	17/01/14	269.000,00	81.260,00	187.740,00	60.000,00	24.378,00	56.882,00
206	22/03/14	154.420,00	79.413,18	75.006,82		23.823,95	55.589,23
207	14/08/14	210.000,00	76.642,96	133.357,04		22.992,89	53.650,07
208	24/02/14	175.000,00	77.104,66	97.895,34		23.131,40	53.973,26
301	09/01/14	155.000,00	78.489,77	76.510,23	155.000,00	23.546,93	54.942,84
302	07/07/14	180.000,00	84.953,64	95.046,36		25.486,09	59.467,55
303	28/06/14	255.640,00	80.798,30	174.841,70		24.239,49	56.558,81
304	21/02/14	187.080,00	85.877,05	101.202,95		25.763,12	60.113,93
305	24/06/14	220.000,00	81.260,00	138.740,00		24.378,00	56.882,00
306	22/01/14	264.180,00	79.413,18	184.766,82		23.823,95	55.589,23
307	03/02/14	182.810,00	76.642,96	106.167,04		22.992,89	53.650,07
308	07/01/14	213.000,00	77.104,66	135.895,34	5.100,00	23.131,40	53.973,26
401	09/01/14	158.000,00	78.489,77	79.510,23		23.546,93	54.942,84
402	16/01/14	75.000,00	84.953,64	-9.953,64		25.486,09	59.467,55
403	16/01/14	75.000,00	80.798,30	-5.798,30		24.239,49	56.558,81
404	26/02/14	234.870,00	85.877,05	148.992,95		25.763,12	60.113,93
405	02/01/14	205.200,00	81.260,00	123.940,00		24.378,00	56.882,00
406	13/01/14	234.200,00	79.413,18	154.786,82	156.470,00	23.823,95	55.589,23
407	16/01/14	186.720,00	76.642,96	110.077,04	6.780,00	22.992,89	53.650,07
408	08/03/14	227.700,00	77.104,66	150.595,34		23.131,40	53.973,26
TOTAL		6.617.543,00	2.663.111,87	3.954.431,13	633.350,00	798.933,57	1.864.178,30

Fonte: Dados da Empresa Z.

A tabela 2 demonstra todos os dados relativos à comercialização e recebimentos desta venda de apartamentos do Edifício Residencial 1, ambas concretizadas entre os meses de janeiro e setembro de 2014, com vendas mais representativas (33%) no mês de janeiro/2014 com a negociação finalizada de 12 (doze) unidades neste empreendimento, seguido pelo mês de fevereiro com 05 (cinco) unidades comercializadas. No ano de 2014, a empresa Z apura um total de Receitas de Vendas no valor de R\$ 6.617.543,00.

Do total de Receitas de Vendas auferidas pela Empresa Z no ano de 2014, com relação aos recebimentos em caixa, estes alcançaram a cifra de R\$633.350,00. Sobre esse valor foram

contabilizados os tributos pagos pela empresa que totalizaram R\$37.557,65 representando desta forma 5,93% (Impostos/entradas de caixa) de impostos pelo fato da empresa ser tributada com base no Lucro Presumido.

Observa-se que os custos incorridos no final de 2014 atingiram a margem de obra concluída de 30% de sua totalidade (R\$ 2.663.111,87), perfazendo o valor do ano de R\$798.933,57. Tais dados serão utilizados neste estudo para apuração do resultado de acordo com o CPC 17. Os custos diferidos deste empreendimento para serem contabilizados em anos posteriores somaram R\$1.864.178,30.

Tabela 3. Apartamentos vendidos no exercício 2015

Nº APTO	DATA VENDA	VALOR VENDA	CUSTO ANO	LUCRO	VALOR RECEBIDO NO ANO	CUSTO INCORRIDO (74%)	CUSTO DIFERIDO REstante EM R\$
101	06/01/14	187.599,00	57.713,07	129.885,93	34.130,00	42.707,67	15.005,40
102	25/06/14	311.004,00	102.498,41	208.505,59	85.325,00	75.848,82	26.649,59
103	23/09/14	250.000,00	96.034,55	153.965,45	247.500,00	71.065,57	24.968,98
104	12/09/14	225.000,00	94.649,43	130.350,57	204.200,00	70.040,58	24.608,85
105	20/02/14	242.520,00	97.881,36	144.638,64	25.262,00	72.432,21	25.449,15
106	28/03/14	190.000,00	99.266,48	90.733,52	177.500,00	73.457,20	25.809,28
107	10/04/14	231.600,00	104.345,23	127.254,77	28.000,00	77.215,47	27.129,76
108	12/08/14	196.000,00	77.104,66	118.895,34	196.000,00	57.057,45	20.047,21
201	13/01/14	240.000,00	78.489,77	161.510,23	0,00	58.082,43	20.407,34
202	09/08/14	235.000,00	84.953,64	150.046,36	235.000,00	62.865,69	22.087,95
203	29/08/14	228.000,00	80.798,30	147.201,70	29.750,00	59.790,74	21.007,56
204	03/09/14	218.000,00	85.877,05	132.122,95	218.000,00	63.549,02	22.328,03
205	17/01/14	269.000,00	81.260,00	187.740,00	42.350,00	60.132,40	21.127,60
206	22/03/14	154.420,00	79.413,18	75.006,82	143.000,00	58.765,75	20.647,43
207	14/08/14	210.000,00	76.642,96	133.357,04	210.000,00	56.715,79	19.927,17
208	24/02/14	175.000,00	77.104,66	97.895,34	175.004,00	57.057,45	20.047,21
301	09/01/14	155.000,00	78.489,77	76.510,23	0,00	58.082,43	20.407,34
302	07/07/14	180.000,00	84.953,64	95.046,36	180.000,00	62.865,69	22.087,95
303	28/06/14	255.640,00	80.798,30	174.841,70	143.960,00	59.790,74	21.007,56
304	21/02/14	187.080,00	85.877,05	101.202,95	82.945,00	63.549,02	22.328,03
305	24/06/14	220.000,00	81.260,00	138.740,00	220.000,00	60.132,40	21.127,60
306	22/01/14	264.180,00	79.413,18	184.766,82	123.660,00	58.765,75	20.647,43
307	03/02/14	182.810,00	76.642,96	106.167,04	182.655,01	56.715,79	19.927,17
308	07/01/14	213.000,00	77.104,66	135.895,34	44.950,00	57.057,45	20.047,21
401	09/01/14	158.000,00	78.489,77	79.510,23	158.000,00	58.082,43	20.407,34
402	16/01/14	75.000,00	84.953,64	-9.953,64	75.000,00	62.865,69	22.087,95
403	16/01/14	75.000,00	80.798,30	-5.798,30	75.000,00	59.790,74	21.007,56
404	26/02/14	234.870,00	85.877,05	148.992,95	55.944,00	63.549,02	22.328,03
405	02/01/14	205.200,00	81.260,00	123.940,00	56.059,00	60.132,40	21.127,60
406	13/01/14	234.200,00	79.413,18	154.786,82	31.284,00	58.765,75	20.647,43
407	16/01/14	186.720,00	76.642,96	110.077,04	41.900,00	56.715,79	19.927,17
408	08/03/14	227.700,00	77.104,66	150.595,34	36.625,00	57.057,45	20.047,21
TOTAL		6.617.543,00	2.663.111,87	3.954.431,13	3.559.003,01	1.970.702,78	692.409,09

Fonte: Dados da Empresa Z.

No ano de 2015 a empresa atinge seu maior recebimento das unidades vendidas em 2014, o que fez com que houvesse conversão de direitos em caixa da empresa no total de R\$3.559.003,01, conforme demonstra a Tabela 3.

Da mesma forma como o observado para o ano de 2014, sobre este valor de entrada de recursos financeiros no caixa da Empresa Z, houve a incidência dos tributos pagos pela empresa junto aos órgãos arrecadadores do estado, atingindo a cifra de R\$ 223.702,63 o que é resultado da aplicação da alíquota 6,28% sobre a receita efetivamente recebida no ano de 2015.

De acordo com a Tabela 3, os custos incorridos no final do ano de 2015 atingiu o percentual de 74% do estágio de conclusão das obras, apresentando com isso um acumulado de R\$1.970.702,78 em custos realizados com o empreendimento em análise.

Tabela 4. Apartamentos vendidos no exercício 2016

Nº APTO	DATA VENDA	VALOR VENDA	CUSTO ANO	LUCRO	VALOR RECEBIDO NO ANO	CUSTO INCORRIDO (100%)	CUSTO DIFERIDO REstante EM R\$
101	06/01/14	187.599,00	57.713,07	129.885,93	143.469,00	57.713,07	0,00
102	25/06/14	311.004,00	102.498,41	208.505,59	70.268,00	102.498,41	0,00
103	23/09/14	250.000,00	96.034,55	153.965,45	0,00	96.034,55	0,00
104	12/09/14	225.000,00	94.649,43	130.350,57	14.700,00	94.649,43	0,00
105	20/02/14	242.520,00	97.881,36	144.638,64	29.654,00	97.881,36	0,00
106	28/03/14	190.000,00	99.266,48	90.733,52	0,00	99.266,48	0,00
107	10/04/14	231.600,00	104.345,23	127.254,77	71.600,00	104.345,23	0,00
108	12/08/14	196.000,00	77.104,66	118.895,34	0,00	77.104,66	0,00
201	13/01/14	240.000,00	78.489,77	161.510,23	0,00	78.489,77	0,00
202	09/08/14	235.000,00	84.953,64	150.046,36	0,00	84.953,64	0,00
203	29/08/14	228.000,00	80.798,30	147.201,70	67.250,00	80.798,30	0,00
204	03/09/14	218.000,00	85.877,05	132.122,95	0,00	85.877,05	0,00
205	17/01/14	269.000,00	81.260,00	187.740,00	127.230,00	81.260,00	0,00
206	22/03/14	154.420,00	79.413,18	75.006,82	0,00	79.413,18	0,00
207	14/08/14	210.000,00	76.642,96	133.357,04	0,00	76.642,96	0,00
208	24/02/14	175.000,00	77.104,66	97.895,34	0,00	77.104,66	0,00
301	09/01/14	155.000,00	78.489,77	76.510,23	0,00	78.489,77	0,00
302	07/07/14	180.000,00	84.953,64	95.046,36	0,00	84.953,64	0,00
303	28/06/14	255.640,00	80.798,30	174.841,70	36.645,00	80.798,30	0,00
304	21/02/14	187.080,00	85.877,05	101.202,95	37.065,00	85.877,05	0,00
305	24/06/14	220.000,00	81.260,00	138.740,00	0,00	81.260,00	0,00
306	22/01/14	264.180,00	79.413,18	184.766,82	47.905,00	79.413,18	0,00
307	03/02/14	182.810,00	76.642,96	106.167,04	0,00	76.642,96	0,00
308	07/01/14	213.000,00	77.104,66	135.895,34	61.140,00	77.104,66	0,00
401	09/01/14	158.000,00	78.489,77	79.510,23	0,00	78.489,77	0,00
402	16/01/14	75.000,00	84.953,64	-9.953,64	0,00	84.953,64	0,00
403	16/01/14	75.000,00	80.798,30	-5.798,30	0,00	80.798,30	0,00
404	26/02/14	234.870,00	85.877,05	148.992,95	55.272,00	85.877,05	0,00
405	02/01/14	205.200,00	81.260,00	123.940,00	79.800,00	81.260,00	0,00
406	13/01/14	234.200,00	79.413,18	154.786,82	13.591,00	79.413,18	0,00
407	16/01/14	186.720,00	76.642,96	110.077,04	51.460,00	76.642,96	0,00
408	08/03/14	227.700,00	77.104,66	150.595,34	63.375,00	77.104,66	0,00
TOTAL		6.617.543,00	2.663.111,87	3.954.431,13	970.424,00	2.663.111,87	0,00

Fonte: Dados da Empresa Z.

Os recebimentos no ano de 2016 pelas vendas das unidades do Edifício Residencial 1 como demonstrado na Tabela 4 atinge o valor de R\$970.424,00, o que representa uma redução de 72,73% em relação às entradas de caixa de 2015, mas um reforço positivo de 53,22% se comparado ao primeiro ano de execução das obras.

Com a apuração dos impostos, em 2016 foi recolhido o valor de R\$57.546,15 ou 5,93% das prestações recebidas pela empresa junto aos seus clientes.

O total dos valores recebidos no período analisado (2014 a 2016) atingiu a marca de R\$5.162.777,01, nos anos de duração das obras. Para períodos posteriores ainda remanesce

valores a receber no total de R\$1.454.765,99, uma vez que a Empresa Z utiliza como prática de sua política de vendas, o financiamento com prazos superiores a 100 meses.

Conforme demonstrado na Tabela 04, no ano de 2016, último ano de execução do empreendimento, observa-se que a obra atingiu o estágio de 100% dos custos incorridos, perfazendo em valores monetários o total de R\$2.663.111,87.

No quadro 1 que se segue, estão demonstrados os cálculos de apuração das Receitas do Empreendimento Residencial 1, utilizando-se o método do POC (Porcentagem de Obras Concluídas), como redigido pelo CPC 17, com valores reais que deram entrada na Empresa Z de 2014 a 2016.

Quadro 1. Cálculo do Reconhecimento das Receitas em reais (R\$)

2014	
Custo incorrido / custo total	POC
798.933,56 / 2.663.111,87	30,00%
Receita total x POC	Receita a Reconhecer
6.617.543,00 x 30%	1.985.262,90
Custo Total X POC	Custo a Reconhecer
2.663.111,87 x 30%	798.933,56
Receita a reconhecer - Custo a Reconhecer	Resultado 2014
1.985.262,9 - 798.933,56	1.186.329,34

2015	
Custo incorrido / custo total	POC
1.970.702,78 / 2.663.111,87	74,00%
Receita total x POC	Receita a Reconhecer
6.617.543,00 x 74%	4.896.981,82
Custo Total X POC	Custo a Reconhecer
2.663.111,87 x 74%	1.970.702,84
Receita a reconhecer - Custo a Reconhecer	Resultado 2015
4.896.981,82 - 1.970.702,84	2.926.278,98

2016	
Custo incorrido / custo total	POC
2.663.111,87 / 2.663.111,87	100,00%
Receita total x POC	Receita a Reconhecer
6.617.543,00 x 100%	6.617.543,00
Custo Total X POC	Custo a Reconhecer
2.663.111,87 x 100%	2.663.111,87
Receita a reconhecer - Custo a Reconhecer	Resultado 2016
6.617.543,00 - 2.663.111,87	3.954.431,13

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para o ano de 2015, observou-se que os cálculos apresentados demonstram o confronto do custo incorrido acumulado (1.970.702,78) no final do exercício Social, com o custo total projetado (2.663.111,87) para este empreendimento. Do resultado se extrai o percentual (74%) do custo efetivamente utilizado. O produto deste índice percentual (74%) pelo total das receitas totais projetadas para todo o empreendimento (6.617.543,00) resulta na receita a ser reconhecida (4.896.981,82) nos demonstrativos contábeis da empresa.

Procedimento idêntico é utilizado para o custo total (2.663.111,87), que ao se multiplicar pelo índice percentual acumulado de 74% obtemos o custo a ser reconhecido de 1.970.702,84.

A diferença entre a receita a ser reconhecida (4.896.981,82) com o custo reconhecido (1.970.702,84), evidencia o desempenho e o resultado (2.926.278,98) do ano corrente analisado.

Com as informações acima se procurou demonstrar o montante da Receita, Despesas e Resultados obtidos por ano, utilizando o CPC 17, que vem sendo abordado durante esse estudo.

Tabela 5. Montantes de receitas, despesas e resultados reconhecidos nas demonstrações ao longo dos três anos em reais (R\$)

		Até a Data	Reconhecido Anos Anteriores	Reconhecido Ano Corrente
2014				
Receita	6.617.543,00 x 30%	1.985.262,90		1.985.262,90
Custo	2.663.111,87 x 30%	798.933,56		798.933,56
Resultado		1.186.329,34		1.186.329,34
2015				
Receita	6.617.543,00 x 74%	4.896.981,82	1.985.262,90	2.911.718,92
Custo	2.663.111,87 x 74%	1.970.702,84	798.933,56	1.171.769,28
Resultado		2.926.278,98	1.186.329,34	1.739.949,64
2016				
Receita	6.617.543,00 x 100%	6.617.543,00	4.896.981,82	1.720.561,18
Custo	12.663.111,87 x 100%	2.663.111,87	1.970.702,84	692.409,03
Resultado		3.954.431,13	2.926.278,98	1.028.152,15

Fonte: Dados da Empresa Z.

A tabela 5 demonstra que os valores encontrados, com a aplicação do CPC 17 seriam menores que o praticado pela empresa. Salienta-se, no entanto, que a empresa não é obrigada a contabilizar suas operações com base neste pronunciamento.

Ao analisar o resultado de 2014, observa-se que a Empresa Z apurou como resultado o valor de R\$1.186.329,34 que se trata de um valor maior do que foi efetivamente praticado pela Empresa Z, que teve R\$633.350,00 como base de recolhimento dos impostos. Este fato deve-se ao maior progresso e evolução física das obras (30%), do que os valores realmente recebidos.

No segundo ano do decorrer das obras (2015), verifica-se uma mudança de rumo bem significativa nos valores que servem de base para reconhecimento das receitas. Pelo CPC 17 apurou-se o total de R\$1.739.949,64 contra um valor de R\$3.559.003,01, que foi praticado pela empresa. Nesta etapa, a obra atingiu 74% do custo realizado.

No ano de finalização das obras (2016) do Residencial 1, os valores levantados apuraram uma base de reconhecimento pelo método POC do CPC 17 na ordem de R\$ 1.720.561,18, contra R\$ 970.424,00 praticado pela empresa.

Uma vantagem identificada no uso do CPC 17 foi o acompanhamento detalhado das etapas da obra pelos potenciais usuários, uma vez que os custos e receitas são calculados em uma mesma proporção, passando maior confiabilidade na realização do empreendimento.

Na tabela 6 que se segue, temos o resumo dos valores totais que serviram de base para o cálculo dos impostos de 2014 a 2016 do empreendimento em análise, assim como os valores levantados pelo CPC 17.

Tabela 6. Demonstrativo das bases de cálculos apurados em reais (R\$)

	EFETIVAMENTE PRATICADA	CPC 17
2014	633.350,00	1.186.329,34
2015	3.559.003,01	1.739.949,68
2016	970.424,00	1.028.152,15
TOTAL	5.162.777,01	3.954.431,13

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 7 abaixo, são demonstrados o resumo das informações financeiras durante a construção do Residencial 1 no decorrer dos anos de 2014, 2015 e 2016.

Tabela 7. Resumo das informações Financeiras 2014 a 2016 em reais (R\$)

	2014	2015	2016
Receita Projetada	6.617.543,00	6.617.543,00	6.617.543,00
Custos Incorridos	798.933,56	1.970.702,78	2.663.111,87
Custos A Incorrer	1.864.178,30	692.409,09	0
Custos Totais	2.663.111,87	2.663.111,87	2.663.111,87
Resultado Estimado	3.954.431,13	3.954.431,13	3.954.431,13
% De Execução	30,00%	74,00%	100%

Fonte: Dados da Empresa Z.

Por outro lado, na tabela 8, encontram-se os recolhimentos aos cofres públicos efetuados pela Empresa Z, dos impostos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e os valores que seriam pagos na hipótese de utilização do CPC 17. Ambos os reconhecimentos usando o Lucro Presumido com forma de apuração do lucro da empresa.

Tabela 8. Tributos a Recolher-Lucro Presumido em reais (R\$)

ANO	CUSTO ORÇADO	CPC 17
2014	37.557,65	70.349,32
2015	223.702,63	103.179,01
2016	57.546,15	63.194,64
TOTAL	318.806,43	236.722,97

Fonte: Dados da Empresa Z.

Pela tabela 8, cujos cálculos se encontram nos apêndices A, B e C, percebe-se que, caso a empresa fosse obrigada a recolher tributos com a utilização do CPC 17, estes chegariam ao valor

de R\$ 236.722,97, utilizando os mesmos índices percentuais que são aplicados no lucro presumido, e tal valor encerraria ao final das obras com a utilização do regime de Competência que lhe é característico.

A Empresa Z recolheu aos cofres públicos federais, durante três anos, impostos no valor de R\$ 318.806,43 conforme tabela 8 acima, cujos valores são demonstrados nos anexos A, B e C. Terão que recolher ainda outros R\$87.285,96 baseados na receita de R\$ 1.454.765,99 que ingressarão no caixa da firma nos anos seguintes ao ano de 2017. Estas entradas de caixa se devem ao fato da política de vendas praticado pela empresa, com prazos de recebimento que em alguns casos, são superiores a 100 meses.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O CPC é o órgão responsável pelo estudo, preparação e divulgação das questões que norteiam a contabilidade no Brasil. O CPC 17 é o pronunciamento em vigor no setor da construção civil para o reconhecimento das receitas e despesas deste segmento com caráter gerencial.

No entanto, suas normas são só obrigatórias para as empresas que possuem ações listadas na Bolsa de Valores. Apesar da não obrigatoriedade do uso do CPC 17 em empresas de sociedade limitada, conhecer as possíveis vantagens e limitações de sua implantação nas mesmas, tanto de modo administrativo quanto fiscal, pode ser iniciativa útil com fins de identificar melhores resultados financeiros e tributários.

O relatório baseado no CPC 17 mostra a evolução da obra passo a passo e constata a verdadeira posição do empreendimento em questão, mostrando a realidade dos seus custos e receitas no desenrolar dos trabalhos executados. Esse desempenho, baseado pelo Regime de Competência é fundamental para que o gestor e potenciais clientes possam tomar suas decisões tanto quanto ao futuro gerencial da empresa, quanto a investimentos por parte de terceiros nestes e em futuros empreendimentos.

Dentre as limitações do presente estudo, cita-se a impossibilidade de analisar dados reais. Em Juiz de Fora MG, apenas uma empresa utiliza do pronunciamento em questão (CPC 17), entretanto não disponibilizou para estudo os seus dados contábeis. Essa atitude, que muitas das vezes são de grupos familiares, não colabora com a evolução dos estudos de casos em Contabilidade.

Com o não acesso aos dados desta empresa, para a realização do estudo, houve a necessidade de simular os resultados obtidos pelo CPC 17, a partir dos dados reais disponibilizados pela empresa pesquisada.

A simulação dos resultados financeiros a partir dos dados obtidos de uma empresa de construção civil da cidade de Juiz de Fora (MG) e posterior análise com o olhar fiscal, constatou uma vantagem significativa com redução de cerca de 26% nos valores dos tributos a serem recolhidos até a fase final do empreendimento e aproximadamente 42% até o recebimento de todos os valores que as vendas geraram.

Apesar dos resultados potencialmente vantajosos pelo uso do CPC 17, tal pronunciamento será revogado a partir de janeiro de 2018 e substituído por normas que serão utilizadas para reconhecimento das receitas não só de empresas de construção civil, mas

também de outros segmentos, tais como indústrias de telecomunicações, *software*, dentre outras, constituindo o novo CPC 47.

Sugere-se que futuros estudos avaliem os resultados dessa nova norma, devido à grande complexidade e modificações nelas inseridas, para que possam transmitir informações úteis às empresas e a todos os seus potenciais usuários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Maria Thereza P.; GRECCO, Marta Cristina P.; FORMIGONI, Henrique; NETO, Octávio R. de M. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade de informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, Vol. 10, n° 20, p.5-19, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para curso de pós-graduação: noções práticas**. 5. Ed. São Paulo: Atlas 2002.

BARBOSA, Taís C. Mendes; SOUZA, Carlos Alberto; DALFIOR, Vanda A. Oliveira. **Reconhecimento e evidenciação da receita e despesa por empresas da construção civil em conformidade com o CPC 17- Contratos de Construção**. XII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia- SEGET. Resende, RJ, 2015.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORTOLINI, Leonardo. **Reconhecimento e evidenciação das receitas por empresa de construção civil brasileira: um estudo de sua aderência ao CPC17**. Trabalho de conclusão de curso ao departamento de ciências contábeis e atuariais como trabalho fundamental para a obtenção do título de bacharel do curso de Ciências Econômicas na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012. Disponível em <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/61952/000867368.pdf?sequence=1>

BRASIL. **Lei No 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em 10 out.17.

BRASÍLIA. **Pronunciamento técnico CPC 17**. Contratos de construção. Disponível em [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%0\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/251_CPC%2017%0(R1)%2019102012.pdf). Acesso em 30 set.17

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. Ed.; São Paulo: Makron Books, 1996.

COSTA, Jorge Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A aderência dos procedimentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, V.15, n.2, p.110-126, (2012).

FERREIRA, Amélia Rodrigues; THEÓFILO, Carlos Renato. **Contabilidade da construção civil: estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados**. Artigo publicado em 2007. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1681>. Acesso em 10 out. 2017.

FIRJAN, Construção Civil: Desafios 2020. 2014. Retirado de: www.firjan.com.br/construcao-avie/desafios.htm. Acesso em: 14 out. 2017.

GALHARDO, Amanda; DUARTE, Caio; POMPEU, Guilherme; BALIEIRO, Julia; ABISSAMRA, Juliana; MELLO, Murilo. **Contratos de construção**. 2012. Disponível em: edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2222878/mod_resource/content/1/Grupo%20E.pdf. Acesso em: 05 Nov. 17.

- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KANPHORST, Tânia. **Contabilidade aplicada à incorporação imobiliária**. Lajeado, Rio Grande do Sul, Mai. 2015.
- MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 29. Ed. Petrópolis, RJ. Vozes, 2010.
- MENDES, Ana Carolina Fonseca; QUEIROZ, Lísia de Melo. **Formas de reconhecimento de receitas nas empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA**. Artigo publicado em 2015. Disponível em http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/3-3034-3038_formas_de_reconhecimento_das_receitas.pdf. Acesso em 01.09.2017.
- MENESES, Lídia Batista; LAGE, Michele Karoline Moreira; CASTRO, Américo Antônio de. **PDC: reconhecimento da receita de acordo com a evolução da obra**. Artigo publicado em 2016. Disponível em https://unibhcienciascontabeis.files.wordpress.com/2015/10/lidia-batista-da-silva_tcc-1c2a1dia-e-michelle_91139.pdf. Acesso em 16.08.17.
- NIYAMA, Jorge K.; CAVALCANTE, Paulo Roberto N.; REZENDE, Isabelle Carlos C; **Normas contábeis brasileiras, norte-americanas e internacionais aplicáveis ao setor de construção civil: uma análise comparativa numa empresa do estado do Paraíba**. Artigo publicado em 2009. Disponível em: congressos.anpcont.org.br/congressos-artigos/iv/imagens/cue_197.pdf. Acesso em 03 ago. 2017.
- OLIVEIRA, N. P. de; AMÂNCIO, R. B. de S; FERREIRA, M. A.; MARTINS, V. F.; CARMO, C. R. S.; LIMA, I. G. **O processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo sobre a adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 17 na área da construção civil**. Artigo publicado em 2012. Disponível em <http://perquirere.unipam.edu.br/documents/23456/55708/o-processo.pdf>. Acesso em 03 ago.2017.
- OLIVEIRA, O. F.; PEREIRA, W. E. N.; MEDEIROS, P. N. **Uma breve descrição da construção civil no Brasil, destacando o emprego formal e os estabelecimentos no nordeste**. In: SEMINÁRIO DE PESQUISA DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, 20., Natal, 2015. Estudos e Pesquisas em Espaço, Trabalho, Inovação e Sustentabilidade.
- RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- SAMPAIO, José Carlos de Arruda. PCMAT - Programa de Condições e Meio Ambiente do Trabalho na Indústria da Construção. São Paulo: Pini, 1995.
- ZANELATTO, Fabiana Alessio. **Aspectos contábeis e fiscais da construção civil: com enfoque no CPC 17: contratos de construção**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. CRICIÚMA, 2013
- SOUZA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade de contratos de construção e de incorporação imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2015.

SPECK, Rafael Macarini. **Contabilidade da construção civil: aspectos contábeis e fiscais** conforme legislação tributária e sob o enfoque do CPC 17 – contratos de construção. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. Orientador: Prof. Esp. Fernando Marcos Garcia Criciúma, 2011.

TREVIZAN, Érica Taís Da Silva; VASCONCELOS, Tiago de. **CPC 17: contratos de construção: disparidades entre a contabilidade fiscal e a contabilidade societária no Brasil.** *prát. cont. gestão*, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 150-169, dez. 2015. Disponível em <http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/973/1/Tiago%20de%20Vasconcelos.pdf>. Acesso em 13 set.17

VIEIRA, M.M.F. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: FGV. 2004, p.13-28.

ZANELATTO, Fabiana Alessio. **Aspectos contábeis e fiscais da construção civil: com enfoque no CPC 17: contratos de construção.** Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. CRICIÚMA, 2013.

APÊNDICE A – LUCRO PRESUMIDO CPC 17 2014 – 1º, 2º, 3º E 4º TRIMESTRES

EMPRESA	ANO	2014		
EMPRESA Z	1 TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo incorrido	R\$ 95.872,03	R\$2.663.111,87	3,60%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
Receita do período	R\$ 6.617.543,00	0,036		R\$ 238.231,55
Custo do período	R\$ 2.663.111,87	0,036	R\$ 0,00	R\$ 95.872,03
TOTAL	R\$ 142.359,52		R\$ 0,00	R\$ 142.359,52
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ vendas de mercadorias	8,00%			R\$ 11.388,76
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 11.388,76
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 4.270,79	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 925,34	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 11.388,76
IR devido	15,00%			R\$ 1.708,31
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 1.708,31
APURAÇÃO DO CSLL				
Lucros s/ vendas de mercadorias	12,00%			R\$ 17.083,14
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 17.083,14
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 17.083,14
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 1.537,48
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 4.270,79			
PIS	R\$ 925,34			
IRPJ	R\$ 1.708,31			
CSLL	R\$ 1.537,48			
TOTAL GERAL	R\$ 8.441,92			

EMPRESA	ANO	2014		
EMPRESA Z	2º TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 55.925,35	R\$ 2.663.111,87	2,10%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	ABR	MAI	JUN	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,021		R\$ 138.968,40
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,021	R\$ 0,00	R\$ 55.925,35
TOTAL	R\$ 83.043,05		R\$ 0,00	R\$ 83.043,05
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ vendas de mercadorias	8,00%			R\$ 6.643,44
Lucros s/ prestação serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 6.643,44
	3,00%			
Rendimento de Aplicações FIN.	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 2.491,29	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 539,78	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 6.643,44
IR devido	15,00%			R\$ 996,52
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 996,52
Apuração do CSLL				
Lucros s/ vendas de mercadorias	12,00%			R\$ 9.965,17
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 9.965,17
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 9.965,17
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 896,86
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 2.491,29			
PIS	R\$ 539,78			
IRPJ	R\$ 996,52			
CSLL	R\$ 896,86			
TOTAL GERAL	R\$ 4.924,45			

EMPRESA	ANO	2014		
EMPRESA Z	3º TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 247.150,19	R\$2.663.111,87	9,28%	
Lucro Presumido Trimestral	JUL	AGO	SET	TOTAL TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,0928		R\$ 614.107,99
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,0928	R\$ 0,00	R\$ 247.136,78
TOTAL	R\$ 366.971,21		R\$ 0,00	R\$ 366.971,21
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 29.357,70
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 29.357,70
	3,00%			
		COFINS	COFINS	COFINS
		R\$ 11.009,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00
				R\$ 0,00
	0,65%			R\$ 0,00
		PIS	PIS	PIS
		R\$ 2.385,31	R\$ 0,00	R\$ 0,00
				R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 29.357,70
IR devido	15,00%			R\$ 4.403,65
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 4.403,65
Apuração do CSLL				
Lucros s/ vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 44.036,55
Lucros s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 44.036,55
Rendimento de Aplicações FIN.				R\$ 0,00
Ganho na Alienação de Clientes				R\$ 0,00
Juros Recebidos de Clientes				R\$ 0,00
Lucros Diferidos de Ex. Anteriores				R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 44.036,55
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 3.963,29
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 11.009,14			
PIS	R\$ 2.385,31			
IRPJ	R\$ 4.403,65			
CSLL	R\$ 3.963,29			
TOTAL GERAL	R\$ 21.761,39			

EMPRESA	ANO	2014		
EMPRESA Z	4° TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 399.986,00	R\$ 2.663.111,87	15,02%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	OUT	NOV	DEZ	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,1502		R\$ 993.954,96
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,1502	R\$ 0,00	R\$ 399.999,40
TOTAL	R\$ 593.955,56		R\$ 0,00	R\$ 593.955,56
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 47.516,44
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 47.516,44
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 17.818,67	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 3.860,71	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 47.516,44
IR devido	15,00%			R\$ 7.127,47
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 7.127,47
Apuração do CSLL				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 71.274,67
Lucros s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 71.274,67
Rendimento de Aplicações Fin.				R\$ 0,00
Ganho na Alienação de Clientes				R\$ 0,00
Juros Recebidos de Clientes				R\$ 0,00
Lucros Diferidos de Ex. Anteriores				R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 71.274,67
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 6.414,72
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 17.818,67			
PIS	R\$ 3.860,71			
IRPJ	R\$ 7.127,47			
CSLL	R\$ 6.414,72			
TOTAL GERAL	R\$ 35.221,56			

APÊNDICE B – LUCRO PRESUMIDO CPC 17 2015 – 1º, 2º, 3º E 4º TRIMESTRES

EMPRESA	ANO	2015		
EMPRESA Z	1 TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 192.942,30	R\$2.663.111,87	7,24%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,072449941		R\$ 479.440,60
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,072449941	R\$ 0,00	R\$ 192.942,30
TOTAL	R\$ 286.498,30		R\$ 0,00	R\$ 286.498,30
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 22.919,86
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 22.919,86
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 8.594,95	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 1.862,24	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 22.919,86
IR devido	15,00%			R\$ 3.437,98
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 3.437,98
Apuração do CSLL				
Lucros s/ Venda de Mercadorias	12,00%			R\$ 34.379,80
Lucro s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 34.379,80
Rendimento de Aplicações Fin.				R\$ 0,00
Ganho na Alienação de Clientes				R\$ 0,00
Juros Recebidos de Clientes				R\$ 0,00
Lucros Diferidos de Ex. Anteriores				R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 34.379,80
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 3.094,18
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 8.594,95			
PIS	R\$ 1.862,24			
IRPJ	R\$ 3.437,98			
CSLL	R\$ 3.094,18			
TOTAL GERAL	R\$ 16.989,35			

EMPRESA	ANO	2015		
EMPRESA Z	2º TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 178.500,00	R\$2.663.111,87	6,70%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	ABR	MAI	JUN	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,06702685		R\$ 443.553,03
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,06702685	R\$ 0,00	R\$ 178.500,00
TOTAL	R\$ 265.053,03		R\$ 0,00	R\$ 265.053,03
Apuração do IRPJ				
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 21.204,24
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 21.204,24
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 7.951,59	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%	8109		R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 1.722,84	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Lucro Presumido Total				R\$ 21.204,24
IR devido	15,00%			R\$ 3.180,64
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 3.180,64
Apuração do CSLL				
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 31.806,36
Lucro s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 31.806,36
Rendimento de Aplicações Fin.				R\$ 0,00
Ganho na Alienação de Clientes				R\$ 0,00
Juros Recebidos de Clientes				R\$ 0,00
Lucros Diferidos de Ex. Anteriores				R\$ 0,00
Lucro Presumido Total				R\$ 31.806,36
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 2.862,57
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS		R\$ 7.951,59		
PIS		R\$ 1.722,84		
IRPJ		R\$ 3.180,64		
CSLL		R\$ 2.862,57		
TOTAL GERAL		R\$ 15.717,64		

EMPRESA	ANO	2015			
EMPRESA Z	3º TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%		
Custo Incorrido	R\$ 330.250,00	R\$2.663.111,87	12,40%		TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	JUL	AGO	SET	TRIMESTRE	
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,12400906			R\$ 820.635,29
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,12400906	R\$ 0,00		R\$ 330.250,00
TOTAL	R\$ 490.385,29		R\$ 0,00		R\$ 490.385,29
Apuração do IRPJ					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%				R\$ 39.230,82
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 39.230,82
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS		R\$ 0,00
	R\$ 14.711,56	R\$ 0,00	R\$ 0,00		
	0,65%				R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS		R\$ 0,00
	R\$ 3.187,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00		R\$ 0,00
Lucro Presumido Total					R\$ 39.230,82
IR devido	15,00%				R\$ 5.884,62
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%				FALSO
IRPJ a pagar					R\$ 5.884,62
Apuração do CSLL					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%				R\$ 58.846,23
					R\$ 0,00
Lucros Presumidos s/ Receita Bruta					R\$ 58.846,23
Lucro Presumido Total					R\$ 58.846,23
CSLL a pagar	9,00%				R\$ 5.296,16
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 14.711,56				
PIS	R\$ 3.187,50				
IRPJ	R\$ 5.884,62				
CSLL	R\$ 5.296,16				
TOTAL GERAL	R\$ 29.079,85				

EMPRESA EMPRESA Z	ANO	2015		
	4º TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 470.076,91	R\$ 2.663.111,87	17,65%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestal	OUT	NOV	DEZ	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,176514143		R\$ 1.168.089,93
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,176514143	R\$ 0,00	R\$ 470.076,91
TOTAL	R\$ 698.013,02		R\$ 0,00	R\$ 698.013,02
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 55.841,04
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 55.841,04
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 20.940,39	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 4.537,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 55.841,04
IR devido	15,00%			R\$ 8.376,16
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a pagar				R\$ 8.376,16
Apuração do CSLL				
Lucro s/ vendas de mercadorias	12,00%			R\$ 83.761,56
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 83.761,56
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 83.761,56
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 7.538,54
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 20.940,39			
PIS	R\$ 4.537,08			
IRPJ	R\$ 8.376,16			
CSLL	R\$ 7.538,54			
TOTAL GERAL	R\$ 41.392,17			

APÊNDICE C – LUCRO PRESUMIDO CPC 17 2016 – 1º TRIMESTRE

EMPRESA	ANO	2016		
EMPRESA Z	1 TRIMESTRE	CUSTO TOTAL	%	
Custo Incorrido	R\$ 692.409,09	R\$ 2.663.111,87	26,00%	TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR	TRIMESTRE
Receita do Período	R\$ 6.617.543,00	0,260000001		R\$ 1.720.561,19
Custo do Período	R\$ 2.663.111,87	0,260000001	R\$ 0,00	R\$ 692.409,04
TOTAL	R\$ 1.028.152,15		R\$ 0,00	R\$ 1.028.152,15
Apuração do IRPJ				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 82.252,17
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 82.252,17
	3,00%			
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 0,00
	R\$ 30.844,56	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 0,00
	R\$ 6.682,99	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 82.252,17
IR devido	15,00%			R\$ 12.337,83
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			R\$ 2.225,22
IRPJ a pagar				R\$ 14.563,04
Apuração do CSLL				
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 123.378,26
				R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 123.378,26
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 123.378,26
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 11.104,04
Resumo Total Imposto no Trimestre				
COFINS	R\$ 30.844,56			
PIS	R\$ 6.682,99			
IRPJ	R\$ 14.563,04			
CSLL	R\$ 11.104,04			
TOTAL GERAL	R\$ 63.194,64			

**ANEXO A – LUCRO PRESUMIDO PRATICADO PELA EMPRESA Z NO ANO DE
2014**

EMPRESA	ANO	2014		
EMPRESA Z	1° TRIM.	01/01/2014 a 31/03/2014		
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR	Total Trimestre
Prestações das Vendas de Imóveis	R\$ 60.000,00	R\$ 165.000,00	R\$ 11.880,00	R\$ 236.880,00
TOTAL	R\$ 60.000,00	R\$ 165.000,00	R\$ 11.880,00	R\$ 236.880,00
Apuração do IRPJ				
Lucro S/ Prestação de Serviço	8,00%			R\$ 18.950,40
Lucro S/ Prestação de Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido S/ Receita Bruta				R\$ 18.950,40
	3,00%			R\$ 7.106,40
	0,65%			R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 1.539,72
	R\$ 390,00	R\$ 1.072,50	R\$ 77,22	R\$ 0,00
Lucro Presumido Total				R\$ 27.596,52
IR Devido	15,00%			R\$ 2.842,56
Adicional de 10% S/ IR devido	10,00%			FALSO
IRPJ a Pagar				R\$ 2.842,56
Apuração da CSLL				
Lucro Sobre Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 28.425,60
Lucro S/Prestação de Serviço				R\$ 0,00
Lucro Presumido S/ Receita Bruta				R\$ 28.425,60
Lucro Presumido Total				R\$ 28.425,60
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 2.558,30
Resumo Total de Impostos				
COFINS	R\$ 7.106,40			
PIS	R\$ 1.539,72			
IRPJ	R\$ 2.842,56			
CSLL	R\$ 2.558,30			
TOTAL GERAL	R\$ 14.046,98			

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2014			
EMPRESA Z	4º TRIMESTRE	01/10/2014 A 31/12/2014			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO		
Prestações Vendas Imóveis	R\$ 240.000,00	R\$ 0,00	R\$ 156.470,00	R\$ 396.470,00	
TOTAL	R\$ 240.000,00	R\$ 0,00	R\$ 156.470,00	R\$ 396.470,00	
Apuração do IRPJ					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	8,00%				R\$ 31.717,60
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 31.717,60
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 11.894,10	
	R\$ 7.200,00	R\$ 0,00	R\$ 4.694,10		
	0,65%				R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 2.577,06	
	R\$ 1.560,00	R\$ 0,00	R\$ 1.017,06	R\$ 0,00	
Lucro Presumido Total					R\$ 31.717,60
IR devido	15,00%				R\$ 4.757,64
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%				FALSO
IRPJ a pagar					R\$ 4.757,64
Apuração do CSLL					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%				R\$ 47.576,40
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 47.576,40
Lucro Presumido Total					R\$ 47.576,40
CSLL a pagar	9,00%				R\$ 4.281,88
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 11.894,10				
PIS	R\$ 2.577,06				
IRPJ	R\$ 4.757,64				
CSLL	R\$ 4.281,88				
TOTAL GERAL	R\$ 23.510,67				

Fonte: Dados da Empresa Z.

**ANEXO B – LUCRO PRESUMIDO PRATICADO PELA EMPRESA Z NO ANO DE
2015**

EMPRESA	ANO	2015			
EMPRESA Z	1 °TRIMESTRE	01/01/2015 31/03/2015			
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR	TOTAL TRIMESTRE	
Vendas de Mercadorias	R\$ 682.333,00	R\$ 521.810,01	R\$ 357.125,00	R\$ 1.561.268,01	
TOTAL	R\$ 682.333,00	R\$ 521.810,01	R\$ 357.125,00	R\$ 1.561.268,01	
Apuração do IRPJ					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 124.901,44	
				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 124.901,44	
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 46.838,04	
	R\$ 20.469,99	R\$ 15.654,30	R\$ 10.713,75		
	0,65%			R\$ 0,00	
	PIS	PIS	PIS	R\$ 10.148,24	
	R\$ 4.435,16	R\$ 3.391,77	R\$ 2.321,31	R\$ 0,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 124.901,44	
IR devido	15,00%			R\$ 18.735,22	
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			R\$ 6.490,14	
IRPJ a pagar				R\$ 25.225,36	
Apuração do CSLL					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 187.352,16	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 187.352,16	
Lucro Presumido Total				R\$ 187.352,16	
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 16.861,69	
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 46.838,04				
PIS	R\$ 10.148,24				
IRPJ	R\$ 25.225,36				
CSLL	R\$ 16.861,69				
TOTAL GERAL	R\$ 99.073,34				

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2015			
EMPRESA Z	2 °TRIMESTRE	01/04/2015 A 30/06/2015			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	ABR	MAI	JUN		
Vendas de Mercadorias	R\$ 248.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 248.000,00	
TOTAL	R\$ 248.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 248.000,00	
Apuração do IRPJ					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%				R\$ 19.840,00
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 19.840,00
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 7.440,00	
	R\$ 7.440,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00		
	0,65%				R\$ 0,00
	PIS	PIS	PIS	R\$ 1.612,00	
	R\$ 1.612,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL					R\$ 19.840,00
IR devido	15,00%				R\$ 2.976,00
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%				FALSO
IRPJ a pagar					R\$ 2.976,00
Apuração do CSLL					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%				R\$ 29.760,00
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 29.760,00
Lucro Presumido Total					R\$ 29.760,00
CSLL a pagar	9,00%				R\$ 2.678,40
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 7.440,00				
PIS	R\$ 1.612,00				
IRPJ	R\$ 2.976,00				
CSLL	R\$ 2.678,40				
TOTAL GERAL	R\$ 14.706,40				

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2015			
EMPRESA Z	3 °TRIMESTRE	01/07/2015 A 30/09/2015			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	JUL	AGO	SET		
Vendas de Mercadorias	R\$ 0,00	R\$ 85.325,00	R\$ 143.960,00	R\$ 229.285,00	
TOTAL	R\$ 0,00	R\$ 85.325,00	R\$ 143.960,00	R\$ 229.285,00	
APURAÇÃO DO IRPJ					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%				R\$ 18.342,80
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 18.342,80
	3,00%				
		COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 6.878,55
		R\$ 0,00	R\$ 2.559,75	R\$ 4.318,80	
	0,65%				R\$ 0,00
		PIS	PIS	PIS	R\$ 1.490,35
		R\$ 0,00	R\$ 554,61	R\$ 935,74	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL					R\$ 18.342,80
IR devido	15,00%				R\$ 2.751,42
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%				FALSO
IRPJ a pagar					R\$ 2.751,42
Apuração do CSLL					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%				R\$ 27.514,20
Lucro s/ Prestação Serviço					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 27.514,20
LUCRO PRESUMIDO TOTAL					R\$ 27.514,20
CSLL a pagar	9,00%				R\$ 2.476,28
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS		R\$ 6.878,55			
PIS		R\$ 1.490,35			
IRPJ		R\$ 2.751,42			
CSLL		R\$ 2.476,28			
TOTAL GERAL		R\$ 13.596,60			

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2015			
EMPRESA Z	4 °TRIMESTRE	01/10/2015 A 31/12/2015			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	OUT	NOV	DEZ		
Venda de Mercadorias	R\$ 180.000,00	R\$ 670.750,00	R\$ 669.700,00	R\$ 1.520.450,00	
TOTAL	R\$ 180.000,00	R\$ 670.750,00	R\$ 669.700,00	R\$ 1.520.450,00	
Apuração do IRPJ					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	8,00%				R\$ 121.636,00
					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 121.636,00
	3,00%				
		COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 45.613,50
		R\$ 5.400,00	R\$ 20.122,50	R\$ 20.091,00	
	0,65%				R\$ 0,00
		PIS	PIS	PIS	R\$ 9.882,93
		R\$ 1.170,00	R\$ 4.359,88	R\$ 4.353,05	R\$ 0,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL					R\$ 121.636,00
IR devido	15,00%				R\$ 18.245,40
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%				R\$ 6.163,60
IRPJ a pagar					R\$ 24.409,00
Apuração do CSLL					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%				R\$ 182.454,00
Lucros s/ Prestação Serviço					R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta					R\$ 182.454,00
LUCRO PRESUMIDO TOTAL					R\$ 182.454,00
CSLL a pagar	9,00%				R\$ 16.420,86
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS		R\$ 45.613,50			
PIS		R\$ 9.882,93			
IRPJ		R\$ 24.409,00			
CSLL		R\$ 16.420,86			
TOTAL GERAL		R\$ 96.326,29			

Fonte: Dados da Empresa Z.

**ANEXO C – LUCRO PRESUMIDO PRATICADO PELA EMPRESA Z NO ANO DE
2016**

EMPRESA	ANO	2016			
EMPRESA Z	1º TRIMESTRE	01/01/2016 a 31/03/2016			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	JAN	FEV	MAR		
Venda de Mercadorias	R\$ 459.544,00	R\$ 94.705,00	R\$ 0,00	R\$ 554.249,00	
TOTAL	R\$ 459.544,00	R\$ 94.705,00	R\$ 0,00	R\$ 554.249,00	
Apuração do IRPJ					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 44.339,92	R\$ 0,00
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 44.339,92	
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 16.627,47	
	R\$ 13.786,32	R\$ 2.841,15	R\$ 0,00		
	0,65%			R\$ 0,00	
	PIS	PIS	PIS	R\$ 3.602,62	
	R\$ 2.987,04	R\$ 615,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 44.339,92	
IR devido	15,00%			R\$ 6.650,99	
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO	
IRPJ a pagar				R\$ 6.650,99	
Apuração do CSLL					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 66.509,88	
Lucro s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 66.509,88	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 66.509,88	
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 5.985,89	
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 16.627,47				
PIS	R\$ 3.602,62				
IRPJ	R\$ 6.650,99				
CSLL	R\$ 5.985,89				
TOTAL GERAL	R\$ 32.866,97				

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2016			
EMPRESA Z	2 °TRIMESTRE	01/04/2016 a 30/06/2016			TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	ABR	MAI	JUN	TRIMESTRE	
Venda de Mercadorias	R\$ 92.337,00	R\$ 0,00	R\$ 134.975,00	R\$ 227.312,00	
TOTAL	R\$ 92.337,00	R\$ 0,00	R\$ 134.975,00	R\$ 227.312,00	
Apuração do IRPJ					
Lucro s/ vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 18.184,96	
Lucro s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 18.184,96	
3,00%					
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 6.819,36	
	R\$ 2.770,11	R\$ 0,00	R\$ 4.049,25		
0,65%					
	PIS	PIS	PIS	R\$ 1.477,53	
	R\$ 600,19	R\$ 0,00	R\$ 877,34	R\$ 0,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 18.184,96	
IR devido	15,00%			R\$ 2.727,74	
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO	
IRPJ a pagar				R\$ 2.727,74	
Apuração do CSLL					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 27.277,44	
				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 27.277,44	
Lucro Presumido Total				R\$ 27.277,44	
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 2.454,97	
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 6.819,36				
PIS	R\$ 1.477,53				
IRPJ	R\$ 2.727,74				
CSLL	R\$ 2.454,97				
TOTAL GERAL	R\$ 13.479,60				

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2016			
EMPRESA Z	3 °TRIMESTRE	01/07/2016 a 30/09/2016			TOTAL
Lucro Presumido Trimestral	JUL	AGO	SET	TRIMESTRE	
Venda de Mercadorias	R\$ 70.268,00	R\$ 0,00	R\$ 36.645,00	R\$ 106.913,00	
TOTAL	R\$ 70.268,00	R\$ 0,00	R\$ 36.645,00	R\$ 106.913,00	
Apuração do IRPJ					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 8.553,04	
				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 8.553,04	
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 3.207,39	
	R\$ 2.108,04	R\$ 0,00	R\$ 1.099,35		
	0,65%			R\$ 0,00	
	PIS	PIS	PIS	R\$ 694,93	
	R\$ 456,74	R\$ 0,00	R\$ 238,19	R\$ 0,00	
Lucro Presumido Total				R\$ 8.553,04	
IR devido	15,00%			R\$ 1.282,96	
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO	
IRPJ a pagar				R\$ 1.282,96	
Apuração do CSLL					
Lucros s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 12.829,56	
Lucro s/ Prestação Serviço				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 12.829,56	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 12.829,56	
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 1.154,66	
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 3.207,39				
PIS	R\$ 694,93				
IRPJ	R\$ 1.282,96				
CSLL	R\$ 1.154,66				
TOTAL GERAL	R\$ 6.339,94				

Fonte: Dados da Empresa Z.

EMPRESA	ANO	2016			
EMPRESA Z	4º TRIMESTRE	01/10/2016 a 31/12/2016			TOTAL TRIMESTRE
Lucro Presumido Trimestral	OUT	NOV	DEZ		
Venda de Mercadorias	R\$ 67.250,00	R\$ 14.700,00	R\$ 0,00	R\$ 81.950,00	
TOTAL	R\$ 67.250,00	R\$ 14.700,00	R\$ 0,00	R\$ 81.950,00	
Apuração do IRPJ					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	8,00%			R\$ 6.556,00	
				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 6.556,00	
	3,00%				
	COFINS	COFINS	COFINS	R\$ 2.458,50	
	R\$ 2.017,50	R\$ 441,00	R\$ 0,00		
	0,65%			R\$ 0,00	
	PIS	PIS	PIS	R\$ 532,68	
	R\$ 437,13	R\$ 95,55	R\$ 0,00	R\$ 0,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 6.556,00	
IR devido	15,00%			R\$ 983,40	
Adicional de 10% s/ IR devido	10,00%			FALSO	
IRPJ a pagar				R\$ 983,40	
Apuração do CSLL					
Lucro s/ Vendas de Mercadorias	12,00%			R\$ 9.834,00	
				R\$ 0,00	
Lucro Presumido s/ Receita Bruta				R\$ 9.834,00	
LUCRO PRESUMIDO TOTAL				R\$ 9.834,00	
CSLL a pagar	9,00%			R\$ 885,06	
Resumo Total Imposto no Trimestre					
COFINS	R\$ 2.458,50				
PIS	R\$ 532,68				
IRPJ	R\$ 983,40				
CSLL	R\$ 885,06				
TOTAL GERAL	R\$ 4.859,64				

Fonte: Dados da Empresa Z.

ANEXO D - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, as datas de início e término do contrato caem, geralmente, em períodos contábeis diferentes. Por isso, o assunto primordial referente à contabilização dos contratos de construção é a alocação da receita e das despesas correspondentes ao longo dos períodos de execução da obra nos quais o trabalho de construção é levado a efeito. Este Pronunciamento utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual Básico deste Comitê de Pronunciamentos Contábeis denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro para determinar o momento em que as receitas do contrato e as despesas a elas relacionadas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação desses critérios.

Alcance

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações contábeis das entidades contratadas (fornecedoras dos serviços).
2. Se algum Pronunciamento mais específico determinar tratamento diferente do previsto neste, prevalece, para essas situações mais específicas, o determinado por esse outro Pronunciamento.

Definições

3. São usados neste Pronunciamento alguns termos cujos significados encontram-se especificados a seguir:

Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente interrelacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Contrato de preço fixo (fixed price) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedora dos serviços) concorda com o preço pré-fixado ou com a taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, está sujeito às cláusulas de custos escalonados (*cost escalation clauses*).

Contrato de custo mais margem (cost plus) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedora dos serviços) deve ser reembolsada por custos projetados e aprovados pelas partes - ou de outra forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração fixa pré-determinada.

4. O contrato de construção pode ser negociado para a construção de um único ativo, tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. O contrato de construção também pode contemplar a construção de diversos ativos que estejam

3. diretamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos estão os da construção de refinarias e de outras partes complexas de plantas industriais ou equipamentos.

5. Para os fins deste Pronunciamento, os contratos de construção incluem:

(a) contratos para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo; por exemplo, os relativos a serviços de arquitetos e de gestores de projetos; e

(b) contratos para a destruição ou restauração de ativos e de recuperação ambiental após a demolição ou retirada de ativos.

6. Os contratos de construção podem ser elaborados de diversas maneiras sendo que, para os fins deste Pronunciamento, devem ser classificados como contratos de preço fixo (*fixed price*) e contratos de custo mais margem (*cost plus*). Alguns contratos de construção podem conter características tanto de um contrato de preço fixado quanto de um contrato de custo mais margem, como por exemplo no caso de um contrato de custo mais margem com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, a entidade contratada (fornecedora dos serviços) necessita considerar todas as condições dos itens 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer as receitas e as despesas do contrato.

Combinação e segmentação de contratos de construção

7. Os requisitos deste Pronunciamento devem ser usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar este Pronunciamento aos componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou de um grupo de contratos em conjunto a fim de refletir a essência econômica de um contrato ou de um grupo de contratos.

8. Quando o contrato contemplar vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

- (a) propostas separadas tiverem sido submetidas para cada ativo;
- (b) cada ativo tiver sido objeto de negociação em separado e a entidade contratada (fornecedora dos serviços) e o contratante (cliente) puderam aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada a cada ativo; e
- (c) os custos e as receitas de cada ativo puderem ser identificados.

9. Um grupo de contratos, quer tenha sido celebrado com um único contratante (cliente) ou com vários contratantes (clientes), deve ser tratado como um contrato de construção único quando:

- (a) o grupo de contratos for negociado como um pacote único;
- (b) os contratos estiverem tão diretamente interrelacionados que sejam, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro global; e
- (c) os contratos forem executados simultaneamente ou em sequência contínua.

10. O contrato pode prever a construção de um ativo adicional por opção do contratante (cliente) ou pode ser alterado para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

- (a) o ativo diferir significativamente na concepção, tecnologia ou função do ativo ou dos ativos contemplados no contrato original; ou
- (b) o preço do ativo adicional for negociado sem levar em consideração o preço do contrato original.

Receita do contrato

11. A receita do contrato deve compreender:

- (a) a quantia inicial da receita estabelecida no contrato; e
- (b) as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos:
 - (i) até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e
 - (ii) que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade.

12. A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes ser revisadas à medida que os eventos ocorrem e as incertezas são resolvidas. Nesse

sentido, a quantia da receita do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro. Por exemplo:

(a) a entidade contratada (fornecedora dos serviços) e o contratante (cliente) podem estabelecer variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato em período subsequente com relação àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

(b) a quantia da receita estabelecida em um contrato de preço fixo pode aumentar como resultado de cláusulas de custos escalonados;

(c) a quantia da receita do contrato pode diminuir como resultado de penalidades aplicadas em função de atrasos imputáveis à entidade contratada (fornecedora dos serviços) relativos à conclusão do contrato; ou

(d) quando um contrato de preço fixo envolver um preço fixo por unidade construída, e a receita do contrato aumenta à medida que o número de unidades construídas é aumentado.

13. Uma variação corresponde a uma instrução dada pelo contratante (cliente) para uma alteração no trabalho a ser executado, de acordo com o contrato. Tal variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição na receita do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do ativo, assim como alterações na duração do contrato. Uma variação deve ser incluída na receita do contrato quando:

(a) for provável que o contratante (cliente) aprovará a variação e o valor da receita advinda da variação; e

(b) a quantia da receita puder ser mensurada com confiabilidade.

14. Reivindicação por custos não previstos no contrato é uma quantia que a entidade contratada (fornecedora dos serviços) procura cobrar do contratante (cliente) ou de terceiro para reembolso dos custos não incluídos no preço originalmente contratado. A reivindicação pode surgir, por exemplo, de atrasos causados por clientes, de erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos objeto do contrato. A mensuração da quantia da receita proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente devem ser reconhecidas como receitas do contrato quando:

(a) as negociações tiverem atingido um estágio avançado tal, que é provável que o contratante (cliente) aceitará a reivindicação; e

(b) a quantia que provavelmente será aceita pelo cliente puder ser mensurada com confiabilidade.

15. Os pagamentos de incentivos contratuais são quantias adicionais pagas à entidade contratada (fornecedora dos serviços) caso os padrões de desempenho especificados previamente sejam alcançados ou superados. Por exemplo, o contrato pode permitir pagamento de incentivos à entidade contratada (fornecedora dos serviços) pela conclusão antecipada do contrato. Os pagamentos de incentivos devem ser reconhecidos como receita do contrato quando:

- (a) o contrato estiver suficientemente avançado que indique como provável que os padrões de desempenho especificados serão alcançados ou superados; e
- (b) a quantia dos pagamentos de incentivos puder ser mensurada com confiabilidade.

Custos do contrato

16. Os custos do contrato devem compreender:

- (a) os custos que estejam relacionados diretamente com um contrato específico;
- (b) os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e possam ser alocados ao contrato; e
- (c) outros custos que sejam especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato.

17. Os custos relacionados diretamente a um contrato específico incluem:

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

Esses custos podem ser reduzidos por qualquer receita ocasional que não esteja incluída na receita do contrato, como, por exemplo, a receita proveniente da venda de sobras de materiais ou da alienação de instalações e equipamentos ao final do contrato.

18. São exemplos de custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e imputados a contratos específicos:

- (a) prêmios de apólice de seguro;
- (b) custos de concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados a um contrato específico; e
- (c) gastos gerais de construção (*overhead*).

Tais custos devem ser alocados por meio de métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características similares. A alocação deve estar baseada no nível normal da atividade de construção. Os gastos gerais de construção (*overhead*) incluem custos tais como a elaboração e o processamento da folha de salários do pessoal envolvido com a construção. Custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e podem ser alocados a contratos específicos incluem os custos de empréstimos (Pronunciamento Técnico CPC 20).

19. Os custos que são especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato, podem incluir alguns custos gerais de natureza administrativa e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja previsto em disposições contratuais específicas.

20. Gastos que não podem ser atribuídos à atividade do contrato ou não podem ser alocados ao contrato devem ser excluídos dos custos do contrato de construção. Tais gastos incluem:

- (a) gastos gerais administrativos para os quais o reembolso não esteja previsto no contrato;
- (b) despesas de venda;
- (c) despesas com pesquisa e desenvolvimento para os quais o reembolso não esteja previsto no contrato; e
- (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados em um contrato em particular.

21. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato pelo período contado a partir da data em que o contrato for firmado até a data de sua conclusão. Entretanto, os custos que se relacionem diretamente com um determinado contrato e que sejam incorridos para

assegurá-lo devem também ser reconhecidos como parte dos custos do contrato, desde que eles possam ser individualmente identificados e confiavelmente mensurados e se for provável que o contrato será efetivado. Quando os custos incorridos para assegurar um contrato forem reconhecidos como uma despesa do período em que foram incorridos, eles não devem ser incluídos nos custos do contrato se este vier a ser firmado em período subsequente.

Reconhecimento das receitas e das despesas do contrato

22. Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com confiabilidade, as receitas e os custos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, tomando como referência o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual ao término do período de reporte. A perda esperada com o contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa, de acordo com o item 36.

23. No caso de contrato de preço fixo (*fixed price*), a conclusão do contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade quando todas as condições seguintes estiverem satisfeitas:

- (a) a receita do contrato puder ser mensurada com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (c) tanto os custos para concluir o contrato quanto o estágio de execução (*stage of completion*) da atividade contratual puderem ser mensurados com confiabilidade, ao término do período de reporte; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade de forma tal que os custos atuais incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

24. Para os contratos na modalidade de custo mais margem (*cost plus*), a conclusão de contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade quando todas as condições seguintes estiverem satisfeitas:

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

25. O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução (*stage of completion*) do contrato é usualmente denominado como método da percentagem completada. Por esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais

incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo do período.

26. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado. Os custos do contrato devem ser usualmente reconhecidos como despesa na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho a eles relacionado for executado. Entretanto, qualquer excedente esperado dos custos contratuais totais sobre o total das receitas contratuais para o contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa, de acordo com o item 36.

27. A entidade contratada (fornecedora dos serviços) pode ter incorrido em custos que estejam relacionados com uma atividade futura do contrato. Referidos custos contratuais devem ser reconhecidos como ativo, caso seja provável que venham a ser recuperados. Esses custos representam uma quantia devida pelo contratante (cliente) e muitas vezes são classificados como trabalho em andamento.

28. A conclusão de um contrato de construção só pode ser estimada com confiabilidade quando for provável que os benefícios econômicos a ele associados fluirão para a entidade. Entretanto, quando houver incerteza acerca da realização de quantia incluída na receita do contrato e já reconhecida como receita na demonstração do resultado, o montante não realizável ou cuja recuperação deixou de ser provável deve ser reconhecido como despesa e não como ajuste às receitas do contrato.

29. A entidade geralmente está em condições de fazer estimativas confiáveis após firmar um contrato que estabeleça:

- (a) os direitos de cada uma das partes, exercíveis coercitivamente (*enforceable*), no que diz respeito ao ativo a ser construído;
- (b) a contraprestação a ser dada em troca; e
- (c) a forma e os termos da liquidação.

Para tanto, é usualmente necessário que a entidade possua registros financeiros e contábeis confiáveis e um sistema orçamentário eficaz. A entidade deve rever e, quando necessário, revisar as estimativas da receita e dos custos do contrato na medida em que o trabalho

progride. A necessidade de revisão não significa que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade.

30. O estágio de execução (*stage of completion*) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem contemplar:

- (a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato;
- (b) medição do trabalho executado; ou
- (c) evolução física do trabalho contratado.

Os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita.

31. Quando o estágio de execução (*stage of completion*) for determinado com base nos custos do contrato incorridos até a data, somente aqueles custos do contrato que reflitam o trabalho executado devem ser incluídos nos custos incorridos até a data. São exemplos de custos do contrato que não devem ser considerados como incorridos:

- (a) custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como os custos de materiais que tenham sido entregues no local da obra ou reservados para posterior utilização, mas que não tenham sido instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que tais materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
- (b) pagamentos antecipados a subcontratados por trabalho a ser executado nos termos de um subcontrato.

32. Quando a conclusão de um contrato de construção não puder ser estimada com confiabilidade:

- (a) a receita deve ser reconhecida somente na extensão em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperados; e
- (b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos.

A perda esperada em um contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

33. Durante os estágios iniciais de um contrato, muitas vezes, não é possível estimar com confiabilidade a sua conclusão. Não obstante, pode ser provável que a entidade consiga recuperar os custos do contrato incorridos. Assim, a receita do contrato deve ser reconhecida somente na extensão dos custos incorridos cuja recuperação seja esperada. Uma vez que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade, nenhum lucro deve ser reconhecido. Entretanto, mesmo que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade, pode ser provável que o total de custos exceda o total de receitas do contrato. Nesses casos, qualquer excesso esperado do total de custos sobre o total de receitas do contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa, de acordo com o item 36.

34. Os custos do contrato, cuja probabilidade de recuperação não seja provável, devem ser reconhecidos imediatamente como despesa. Exemplos de circunstâncias em que a recuperação dos custos de um contrato incorridos pode não ser provável, e em que os custos do contrato devem ser reconhecidos imediatamente como despesa, incluem contratos:

- (a) que não dispõem de instrumentos de coerção para seu cumprimento integral, isto é, sua validade pode ser seriamente questionada;
- (b) cuja conclusão está sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
- (c) relacionados com propriedades que tenham a possibilidade de serem condenadas ou expropriadas;
- (d) em que o contratante (cliente) está impossibilitado de cumprir com as suas obrigações; ou
- (e) em que a entidade contratada (fornecedora dos serviços) é incapaz de completar o contrato ou de cumprir com as suas obrigações, nos termos do contrato.

35. Quando as incertezas, que impedem que a conclusão do contrato seja estimada com confiabilidade, deixarem de existir, a receita e as despesas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidas de acordo com o item 22 e não de acordo com o item 32.

Reconhecimento de perda esperada

36. Quando for provável que os custos totais do contrato excederão a receita total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

37. O montante de tal perda deve ser determinado independentemente:

- (a) de ter sido iniciado ou não o trabalho relativo ao contrato;
- (b) do estágio de execução da atividade do contrato; ou

c) do montante de lucros que se tem a expectativa de advir de outros contratos, que não são tratados como um contrato de construção único, de acordo com o item 9.

Alteração nas estimativas

38. O método da percentagem completada deve ser aplicado em base cumulativa, em cada período contábil, às estimativas correntes de receita e de custos do contrato. Por essa razão, os efeitos de mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato, ou os efeitos de mudança de estimativa na conclusão de um contrato, devem ser contabilizados como uma mudança de estimativa contábil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). As estimativas alteradas devem ser usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecido na demonstração do resultado, no período em que a mudança for feita e em períodos subsequentes.

Divulgação

39. A entidade deve divulgar:

- (a) o montante da receita do contrato reconhecido como receita do período;
- (b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e
- (c) os métodos usados para determinar o estágio de execução (*stage of completion*) dos contratos em curso.

40. A entidade deve divulgar, cada uma das seguintes informações, para os contratos em andamento, ao término do período de reporte:

- (a) o montante agregado de custos incorridos e os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data;
- (b) o montante de adiantamentos recebidos; e
- (c) o montante de retenções.

41. Retenções são montantes de faturamentos que não são quitados enquanto não forem observadas as condições especificadas no contrato para o pagamento de referidos montantes, ou enquanto não forem retificados defeitos constatados. Os faturamentos em andamento são montantes faturados pelo trabalho executado de um contrato, quer tenham sido pagos ou não pelo contratante (cliente). Adiantamentos são valores recebidos pela entidade contratada (fornecedora dos serviços) antes que o correspondente trabalho tenha sido executado.

42. A entidade deve apresentar:

(a) como ativo, o valor bruto devido pelo contratante (cliente), relativo a trabalhos do contrato executados e não cobrados ou recebidos; e

(b) como passivo, o valor bruto devido ao contratante (cliente), relativo a valores recebidos por conta de trabalhos do contrato ainda por executar.

43. O valor bruto devido pelo contratante (cliente), relativo aos trabalhos do contrato é o montante líquido dos:

(a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos

(b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos em andamento para todos os contratos em andamento, para os quais os custos incorridos acrescidos dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam os faturamentos em andamento.

44. O valor bruto devido ao contratante (cliente), relativo aos trabalhos sob execução é o montante líquido dos:

(a) custos incorridos mais lucros reconhecidos;

(b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos em andamento para todos os contratos em andamento, para os quais os faturamentos em andamento excedam os custos incorridos acrescidos dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).

45. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos contingentes e os ativos contingentes podem ser originados de itens tais como despesas de garantia, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

Disposição transitória

46. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção, aprovado em 8.5.2009.