

## **CAPÍTULO II** **TRATAMENTO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL**

### **1) Contratos de Curto Prazo**

#### **1.1) Definição**

Contratos de curto prazo são aqueles cuja construção total ou cada unidade da construção deva ser produzida em prazo igual ou inferior a 12 meses, a preços unitários de quantidades, mesmo que se inicie em um período-base e se conclua no período-base seguinte.

#### **1.2) Imposto de Renda**

##### **1.2.1) Lucro Presumido**

###### **a) Vedações até 1998**

Até o ano de 1998, as empreiteiras de obras que fornecessem material na execução da obra, ou fossem responsáveis pela execução da mesma, estavam impossibilitadas de optar por este sistema de tributação, devendo apurar Lucro Real ou Arbitrado. A partir do ano de 1999, esta vedação não mais existe.

#### **NOTA**

Importante lembrar que para optar pelo lucro presumido, a receita total no ano anterior não poderá ser superior a R\$ 48.000.000,00 (Lei nº 10.637/2002, art. 46).

###### **b) Momento do Reconhecimento da Receita**

As empresas tributadas pelo lucro presumido poderão reconhecer suas receitas de vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, segundo determina a IN nº 104 da SRF, publicada no DOU de 26.08.98. Para tanto, se a pessoa jurídica optou por escriturar livro caixa, deverá emitir a nota fiscal quando da entrega do bem, ou direito ou da conclusão do serviço e, indicar no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento. Se, por outro lado, a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento. Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer. Este tratamento aplica-se não só para imposto de renda, mas também, para Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS.

Se preferir, a pessoa jurídica poderá utilizar o regime de competência.

###### **c) Cálculo do Lucro Presumido**

###### **c.1) Percentual Aplicável Sobre a Receita Bruta**

Quando a receita for exclusivamente de mão-de-obra, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta, é de 32% (trinta e dois por cento), podendo ser reduzido para 16% se a receita bruta do ano-calendário em curso não exceder a R\$ 120.000,00.

Muito embora, até o presente momento, o fisco não tenha se manifestado a respeito do assunto, entendo que se na execução da obra for fornecido material, deverá ser aplicado o percentual de 8% sobre o somatório da receita de serviços mais material aplicado, por analogia ao que já ocorre há muito tempo, no caso de recolhimento por estimativa, conforme Ato Declaratório Normativo nº 6, publicado do Diário Oficial da União em 15.01.97.

Importante lembrar que a empresa tenha serviço de empreitada, e mantenha comércio (não se trata de material aplicado nas suas obras), deverá aplicar sobre a receita de serviço 32% e sobre a receita de vendas 8%, não cabendo no caso da receita de serviço a redução do percentual para 16%, devido à atividade comercial.

###### **c.2) Exemplo de Cálculo**

Suponhamos uma empresa, que no primeiro trimestre de 1999, apresente a seguinte situação:

- Receita de Obras por Empreitada R\$ 90.000,00
- Juros Recebidos R\$ 2.000,00
- Ganhos de Capital na Venda de bens do ativo permanente..... R\$ 18.000,00
- Rend.Aplic.Financeiras..... R\$ 9.000,00
- Lucro Inflac.Realizado..... R\$ 3.500,00

Logo:

Receita de Obras por Empreitada R\$ 90.000,00  
 (X) Percentual Aplicável 32%  
 (=) Base de Cálculo Parcial R\$ 28.800,00

(+) Outros Ganhos (Juros) R\$ 2.000,00  
 (+) Rendim.Aplic.Financeiras R\$ 9.000,00  
 (+) Ganhos de Capital Venda Perman. R\$ 18.000,00  
 (+) Lucro Inflacionário Realizado R\$ 3.500,00

(=) Base de Cálculo R\$ 61.300,00  
 (X) Alíquota 15%  
 (=) IRPJ R\$ 9.195,00  
 Adicional (10% s/1.300,00) 130,00  
 (=) IR Devido R\$ 9.325,00 =====  
 NOTA

Lembre-se que, o adicional passou a incidir trimestralmente, a partir de 1997, sobre a base de cálculo do lucro presumido que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses (no nosso exemplo R\$ 60.000,00, já que o trimestre é completo).

## 1.2.2) Lucro Real

a) Recolhimentos Por Estimativa

a.1) Reconhecimento da Receita

Nos casos de construções contratadas com base no preço unitário de quantidades de bens produzidos em prazo inferior ou igual a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do imposto de renda mensal e da contribuição social sobre o lucro, no mês em que for completada cada unidade, tenha ou não sido faturada, mesmo que se inicie em um período-base e se conclua no período-base seguinte.

Independentemente de faturamento, quando do término da execução física de cada unidade, o contribuinte deverá reconhecer a receita.

Veja que nesta hipótese não é utilizado, necessariamente, o regime de competência, podendo a tributação ser postergada para quando da conclusão de cada unidade.

a.2) Percentuais Aplicáveis

Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

I) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade.

II) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais. Nesta hipótese, e se a pessoa jurídica for exclusivamente prestadora de serviços, poderá ser utilizado o percentual de 16% (dezesesseis por cento), se a receita bruta do próprio ano-calendário não exceder a R\$ 120.000,00.

a.3) Exemplo de Cálculo

Veja o exemplo citado acima, para cálculo do lucro presumido.

a.4) Balanço Anual e/ou Balanços de Suspensão ou Redução

Para fins de apuração do lucro real anual, ou balanços de suspensão ou redução, tomar por base os procedimentos que serão mencionados a seguir, para fins de apuração do lucro real trimestral. Evidentemente a diferença vai residir no período de apuração, sendo aplicáveis os demais procedimentos.

## b) Lucro Real Trimestral

### b.1) Apuração dos Resultados

Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato de empreitada, quando a construção ou cada unidade da construção deva ser produzida em prazo igual ou inferior a 12 meses, a preços unitários de quantidades, apura-se o resultado quando completada a execução (física) de cada unidade, tenha ou não sido faturada, mesmo que se inicie em um período-base e se conclua no período-base seguinte. A empresa que optou pela tributação com base no lucro real trimestral deverá computar o resultado dos contratos a curto prazo no trimestre em que houve o término da obra. Na hipótese de apuração de Lucro Real Anual, o resultado das obras concluídas durante o ano-calendário será reconhecido por ocasião do encerramento anual, sem prejuízo dos recolhimentos por estimativa, na forma acima descrita.

Independentemente de faturamento, quando do término da execução física de cada unidade, o contribuinte deverá apurar o resultado.

Quando o mesmo contrato versar sobre construção em curto e longo prazo, cada parte será tratada separadamente, para efeito de apuração do resultado.

Se a execução do contrato estiver prevista de boa-fé para o prazo não superior a um ano e a sua execução se prolongar por mais de doze meses, o resultado deverá ser apurado na forma de contrato a longo prazo e a parte correspondente ao período inicial será tributada acrescida de juros. Até o período-base de 1994 era acrescido, também, de correção monetária.

Os valores recebidos durante a execução da obra, deverão ser registrados no passivo circulante, e os custos incorridos, no ativo circulante.

#### b.1.1) Composição dos Custos

Na apuração do resultado devem ser computados os custos diretos e indiretos (matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação;

#### Exemplo Prático

- Contrato assinado em jan/97
- Construção com prazo de execução de 8 meses
- Preço contratado: R\$ 1.000.000,00
- Pagamentos: na assinatura do contrato: 30%  
na entrega da obra: 70%
- Custos incorridos até o término da obra: R\$ 600.000,00

#### I - Pelo recebimento na assinatura do contrato

- D - Cx./Bancos (A.Circulante) 300.000,00
- C - Obras p/Empreitada-Receitas a apropriar (P.Circulante) 300.000,00

#### II) Lançamento dos custos incorridos

- D - Obras p/Empr.-Custos a Apropriar (At.Circulante) 600.000,00
- C - Cx./Bancos (A.Circulante) ou Fornecedores (P.Circul.) 600.000,00

#### III) Pelo recebimento na entrega da obra

- D - Cx./Bancos (A.Circulante) 700.000,00
- C - Obras por Empreitada-Receitas a Apropriar (P.Circ.) 700.000,00

#### IV) Apropriação ao resultado

D - Obras por Empreitada-Receitas a Apropr. (P.Circul.) 1.000.000,00  
C - Receita de Obras p/Empreit. (Conta de Resultado) 1.000.000,00

D - Custo de Obras p/Empreitada (Conta de Resultado) 600.000,00  
C - Obras p/Empreitada-Custos a Apropriar (At.Circul.) 600.000,00

## NOTA

Nos lançamentos contábeis acima, foram considerados sempre, recebimentos e pagamentos à vista. Logo, na hipótese de faturamento para recebimento a prazo, debitaríamos clientes e não caixa/bancos. Como a legislação determina que nos contratos de curto prazo devemos reconhecer o resultado por ocasião da conclusão de cada unidade, mesmo que não tenha sido faturado ou recebido, pode ocorrer de termos que contabilizar como receita valor ainda não faturado, quando da conclusão da obra. A diferença deverá ser contabilizada como Receitas a Faturar no Ativo Circulante.

### Exemplo

- 1) Receita Total Contratada: R\$ 1.000.000,00
- 2) Valor faturado até a conclusão da Obra: R\$ 800.000,00
- 3) Valor recebido até a conclusão da Obra: R\$ 700.000,00
- 4) Diferença entre o valor total contratado e o valor faturado: R\$ 200.000,00

Logo

#### I) Pelo Lançamento do valor faturado

D - Clientes (At.Circulante) R\$ 800.000,00  
C - Obras p/Empreit.-Receitas a Apropr. (P.Circ.) R\$ 800.000,00

#### II) Pelo Recebimento

D - Caixa/Bancos (At. Circulante ) R\$ 700.000,00  
C - Clientes (At.Circulante) R\$ 700.000,00

#### III) Por Ocasião da Conclusão da Obras

D - Obras p/Empr.-Rec. a Apropriar (P.Circulante) R\$ 800.000,00  
D - Receitas a Faturar (Ativo Circulante) R\$ 200.000,00  
C - Receita de Obras p/Empreit. (Conta de Result.) R\$ 1.000.000,00

#### IV) Por Ocasião do Efetivo Faturamento ou Recebimento

D - Clientes ou Caixa/Bancos (At. Circulante) R\$ 200.000,00  
C - Receitas a Faturar (At. Circulante) R\$ 200.000,00

### 1.2.3) Lucro Arbitrado

As pessoas jurídicas que não puderem optar pelo lucro presumido e não reunirem condições para trabalhar com lucro real, deverão arbitrar seu resultado. Importante salientar, que se a pessoa jurídica quiser simplesmente optar pelo critério de lucro arbitrado, isto é perfeitamente possível, desde que a receita seja conhecida.

Para fins de cálculo do lucro arbitrado, a pessoa jurídica utilizará procedimento semelhante ao do lucro presumido, devendo entretanto, acrescer 20%, ao percentual utilizado para fins daquele, ou seja ao invés de 8% utiliza-se 9,6% e ao invés de 32% utiliza-se 38,4%, ou ainda, na hipótese de utilizar-se o percentual reduzido, ao invés de 16%, utiliza-se 19,2%.

Se a pessoa jurídica for exclusivamente prestadora de serviços, poderá ser utilizado o percentual de 19,2%, desde que a receita bruta do próprio ano-calendário não exceda a R\$ 120.000,00.

Considerando o mesmo exemplo utilizado acima, para fins de cálculo do lucro presumido, teríamos o seguinte cálculo para fins de arbitramento:

Receita de Obras por Empreitada R\$ 90.000,00

(X) Percentual Aplicável 38,4%

(=) Base de Cálculo Parcial R\$ 34.560,00

(+) Outros Ganhos (Juros) R\$ 2.000,00

(+) Rendim.Aplic.Financeiras R\$ 9.000,00

(+) Ganhos de Capital Venda Perman. R\$ 18.000,00

(+) Lucro Inflacionário Realizado R\$ 3.500,00

(=) Base de Cálculo R\$ 67.060,00

(X) Alíquota 15%

(=) IRPJ R\$ 10.059,00

Adicional (10% de 7.060,00) R\$ 706,00

(=) IR Devido R\$ 10.765,00

=====

## NOTA

1) Lembre-se que, o adicional passou a incidir trimestralmente, a partir de 1997, sobre a base de cálculo do lucro arbitrado que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses (no nosso exemplo R\$ 60.000,00, já que o trimestre é completo);

2) Entendo que também neste caso, poderá ser reconhecida a receita bruta no trimestre da conclusão da obra.

### 1.3) Contribuição Social Sobre o Lucro

A partir da competência maio de 1999 até a competência dezembro de 1999, a alíquota da contribuição social será elevada para 12%. A partir de fevereiro de 2000 voltou a ser de 9%.

**1.3.A) NOTA** - Com o advento da Lei nº 10.684/03 em seu artigo 22, a partir do mês de competência de setembro de 2003, a contribuição social sobre o lucro terá a sua base de cálculo elevada de 12% para 32% para as empresas portadoras de serviços optantes pelo lucro presumido.

**NOTA** - A partir do mês de competência Setembro de 2003, a base de cálculo da Contribuição Social sobre os Lucros incidente sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços foi elevada de 12% para 32%.

Ressalte-se porém que, para a atividade de prestação de serviços, (mão-de-obra por empreitada), deve-se observar o seguinte:

- Quando ocorre construção civil por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra, a base de cálculo corresponderá a 32%.

- Quando ocorrer construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais e mão-de-obra, a base de cálculo corresponderá a 12%.

- Em ambas bases de cálculo aplicar-se-á a alíquota de 9%.

#### 1.3.1) Lucro Presumido

a) Vedações até 1998

Até o ano de 1998, as empreiteiras de obras que fornecessem material na execução da obra, ou fossem responsáveis pela execução da mesma, estavam impossibilitadas de optar por este sistema de tributação, devendo apurar Lucro Real ou Arbitrado. A partir do ano de 1999, esta vedação não mais existe.

## NOTA

Importante lembrar que para optar pelo lucro presumido, a receita total no ano anterior não poderá ser superior a R\$ 48.000.000,00 (Lei nº 10.637/2002, art. 46).

b) Momento do Reconhecimento da Receita

As empresas tributadas pelo lucro presumido poderão reconhecer suas receitas de vendas de bens ou direitos ou de

prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento, segundo determina a IN nº 104 da SRF, publicada no DOU de 26.08.98. Para tanto, se a pessoa jurídica optou por escriturar livro caixa, deverá emitir a nota fiscal quando da entrega do bem, ou direito ou da conclusão do serviço e, indicar no livro caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento. Se, por outro lado, a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento. Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer. Este tratamento aplica-se não só para imposto de renda, mas também, para Contribuição Social Sobre o Lucro, PIS e COFINS.

Se preferir, a pessoa jurídica poderá utilizar o regime de competência.

#### c) Exemplo de Cálculo

Usando os mesmos números utilizados no exemplo do imposto de renda, teríamos:

- Receita de Obras por Empreitada R\$ 90.000,00
- Juros Recebidos R\$ 2.000,00
- Ganhos de Capital na Venda de bens do ativo permanente R\$ 18.000,00
- Rend.Aplic.Financeiras R\$ 9.000,00

Logo:

Receita de Obras por Empreitada R\$ 90.000,00  
(X) Percentual Aplicável 12%  
(=) Base de Cálculo Parcial R\$ 10.800,00

(+) Outros Ganhos (Juros) R\$ 2.000,00  
(+) Rendim.Aplic.Financeiras R\$ 9.000,00  
(+) Ganhos de Capital Venda Perman. R\$ 18.000,00

(=) Base de Cálculo R\$ 39.800,00  
(X) Alíquota 8%  
(=) Contribuição devida  
R\$ 5.970,00

### 1.3.2) Lucro Real

#### a) Recolhimentos Por Estimativa

O valor a recolher será calculado pelo mesmo critério de lucro presumido, exceto pelo fato que presumido é devido trimestralmente e estimativa é devida mensalmente.

#### b) Lucro Real Trimestral

##### b.1) Apuração dos Resultados

Considerar os mesmos procedimentos adotados para imposto de renda, quanto à apuração do resultado.

### 1.3.3) Lucro Arbitrado

O cálculo deverá ser efetuado do mesmo modo que para o lucro presumido.

## 1.4) PIS e COFINS

Por falta de previsão legal diferenciada, entendo que para estas duas contribuições, a base de cálculo a ser considerada deverá ser o faturamento, pelo regime de competência, quando a tributação for pelo lucro real ou arbitrado, podendo ser pelo regime de caixa, opcionalmente, quando a tributação for pelo lucro presumido.

**NOTA**

Maiores detalhes sobre a forma de apuração e recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS podem ser vistos nos Capítulos IV e V da primeira parte deste livro.