

2) Contratos de Longo Prazo

2.1) Definição

Trata-se dos contratos de construção por empreitada, a preço predeterminado, a ser executada em prazo superior a doze meses.

2.2) Imposto de Renda

2.2.1) 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 10.367/2002, 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.

c) Cálculo do Lucro Presumido

Quanto ao cálculo, após encontrada a receita bruta da forma acima citada, utilizar o mesmo procedimento citado antes, quando tratamos dos contratos de curto prazo.

2.2.2) Lucro Real

a) Recolhimentos Por Estimativa

a.1) Reconhecimento da Receita

Segundo o artigo 5º, inciso II da IN SRF nº 11/96, e orientações constantes no MAJUR/97, no caso dos contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada a ser executada, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, de acordo com a IN SRF nº 21, de 13 de março de 1979. Logo, não é necessário reconhecer a receita pelo regime de competência.

NOTAS

1) Veja mais adiante, a forma de cálculo da receita bruta pelo critério da IN nº 51/79, na letra b.5 e b.6.

2) 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.

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, item 1.2.1, letra c.2.

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

O resultado de contratos de construção por empreitada, com prazo de execução física superior a 12 meses, apura-se em cada período-base, computando-se:

I - O custo de construção incorridos durante o período-base;

II - a receita de cada período-base, determinada mediante aplicação sobre o preço total da empreitada, da percentagem do contrato executado no período-base, que poderá ser determinado:

a) segundo a relação percentual entre os custos incorridos no período-base e o custo total orçado ou estimado reajustado; ou

b) segundo o percentual que a execução física, avaliada em laudo técnico de um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício, habilitado na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada.

NOTA

A receita a computar é o preço total fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou aditamento.

Observações Importantes

1º) A opção por um dos critérios de determinação da receita a computar, em cada período-base (letras "a" ou "b" do número II), é exercida em relação a cada contrato, mais o critério escolhido deverá ser aplicado uniformemente durante toda a execução do contrato. Veja as fórmulas mais adiante, nos subitens b.5 e b.6.

2º) Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.

3º) A apuração do resultado, em cada período-base e sua inclusão no lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

4º) O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos com prazos indeterminados reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

b.2) Controles Específicos

O contribuinte deverá manter registro individualizado de cada contrato em longo prazo, contendo, obrigatoriamente:

- a) a descrição sumária da encomenda;
- b) o prazo da execução, bem como eventual dilação;
- c) o custo orçado ou estimado e os seus reajustes;
- d) o preço total e os reajustes convencionados;
- e) em relação a cada período-base:

- os custos incorridos;
- a receita ou parte do preço recebida ou faturada;
- o resultado apurado.

b.3) Composição dos Custos

Na apuração do resultado de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, devem ser computados:

- a) 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;
- b) O custo total orçado ou estimado e seus reajustes.

b.4) Reajustes de Custo

Os reajustes de custo decorrerão de:

- a) modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;
- b) reajustes por variações de preços, na forma seguinte: o custo total orçado ou estimado reajustado será igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para complemento da execução.

No período-base em que se completar a execução, na apuração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo.

b.5) Apuração do Resultado Com Base Nos Custos Incorridos

Optando o contribuinte pela apuração do resultado do contrato, a computar em cada período-base, segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, deverá aplicar a seguinte fórmula:

I Preço Total X Custos Incorridos = Receita Proporcio-
Reajustado Acumulados Até o nal, Acumulada Até
Período-base o Período-base
Custo Total Orça-
do ou Estimado
Reajustado

II Receita Proporcional - Receita Proporcional = Receita Corres-
Acumulada Até o Acumulada Até o pondente ao
Período Base Período-base Anterior Período-base

III Receita Correspondente - Custos Incorporados = Resultado Compu-
ao Período-base no Período-base tável na Determi- nação do Lucro
Líquido

b.5.1) Aspectos Contábeis

Vimos que a parcela de receita a ser computada no resultado do período-base independe do valor efetivamente faturado.

E, não obstante ao fato de as normas sobre apuração do resultado de contratos de longo prazo, que estamos examinando, terem sido baixadas pela lei fiscal, o fisco mantém entendimento (PN-CST nº 11/79 e parágrafo 2º do art. 407 do RIR/99) de que sua observância prevalece inclusive na escrituração comercial.

Deste modo, podem ser adotados os seguintes procedimentos contábeis, enquanto a execução do contrato estiver em andamento;

I - Durante período-base (trimestral ou anual) :

a) registrar as importâncias recebidas em conta classificável no Passivo Circulante;

b) registrar os custos incorridos em conta classificável no Ativo Circulante;

II - No encerramento do período-base (trimestral ou anual) :

a) apropriar em conta de resultado o valor da receita correspondente à parte executada do contrato durante o exercício, a débito da conta do Passivo Circulante, até o limite do valor recebido por conta do contrato e a parcela excedente, se for o caso, debitar em conta classificável no Ativo Circulante (Receitas a Faturar, por exemplo);

b) transferir para a conta própria de custos (no Resultado) o valor dos custos incorridos durante o período-base.

Exemplo

Dados:

- Contrato de construção assinado em jan/96
- Prazo de construção: 2 anos
- Receita contratada: 100.000,00
- Custos incorridos: 1996: 20.000,00
1997: 30.000,00
- Faturamento: 1996: 30.000,00
1997: 70.000,00
- Adiantamento de 50.000,00
- Custo Orçado: R\$ 50.000,00

Lançamentos Contábeis

1 - Adiantamento recebido

D = Caixa/Banco (At.Circulante) 50.000,00

C = Adiantamento de Clientes (P.Circul.) 50.000,00

2 - Custos Incorridos

D = Custo a Apropriar (At.Circulante) 20.000,00

C = Caixa/Bancos (At. Circulante) 20.000,00

3 - Faturamento no ano de 1996

D = Clientes (At. Circulante) 30.000,00

C = Receita a Apropriar (P.Circul) 30.000,00

4 - Compensação do faturamento com adiantamento

D = Adiantamento de clientes (pc) 30.000,00

C = Clientes (ac) 30.000,00

5 - Receita do ano de 1996

Receitas x Custos Incorridos = Rec. Acum. até o período

Custo Total

Orçado

100.000,00 x 20.000,00 = 40.000,00
50.000,00

D = Receita a apropriar (Pas.Circul.) 30.000,00
D = Receitas a faturar (At.Circul.) 10.000,00
C = Receita de Obras p/Empr. (Cta.Resultado) 40.000,00

NOTA

O faturamento de 1996 foi de 30.000,00. Portanto a diferença (40.000,00 (-) 30.000,00 = 10.000,00) constitui Direitos a faturar. O saldo dessa conta será eliminado em faturamento futuro.

6 - Apropriação do Custo

D = Custo de Obras p/ Empreitada (Cta.Result.) 20.000,00
C = Custos a Apropriar (At.Circulante) 20.000,00

b.6) Apuração do Resultado Com Base na Avaliação do Andamento da Medição

Se o contribuinte optar pela determinação da parcela da receita a ser computada no período-base, segundo a percentagem que a execução física (demonstrada em laudo técnico) representar sobre a execução contratada, deverá, aplicar a seguinte fórmula:

Custo Total % da Execução Custo Incorrido

A) Orçado ou Acumulada Proporcional
Estimado, x Demonstrada = Acumulado Até
Reajustado nos Laudos o Período-base
Técnicos
Até o Período-
base

Custo Incor- Custo Incorrido Custo Incorrido
rido Propor- Proporcional, Correspondente
B) cional Acu- - Acumulado Até = ao Período-base
mulado Até o Período-base
o Período- Anterior
base

C) Preço Total % da Execução Receita Proporc.
Reajustado x Acumulada, = Acumulada
Demonstrada Até o Período-base
nos Laudos Téc-
nicos Até o
Período-base

Receita Pro- Receita Propor- Receita Correspondente
porcional, cional, Acumu- ao Período-base
D) Acumulada x lada Até o Período- =
Até o Período- base Anterior
base

Receita Custos Incorridos Resultado Computável na
Correspon- x Correspondentes = Determinação do Lucro
E) dente ao ao Período-base Líquido
Período-base

b.6.1) Aspectos Contábeis

Dados:

- Contrato de construção assinado em jan/96
- Prazo de construção: 2 anos

- Receita contratada: 100.000,00
- Custos incorridos: 1996: 15.000,00
1997: 35.000,00
- Faturamento: 1996: 30.000,00
1997: 70.000,00

- Adiantamento de 50.000,00
- Percentual acumulado de execução física: 1996: 40%
1997: 100%
- Custos Orçado/Estimado: 55.000,00

Lançamentos Contábeis

1 - Adiantamento recebido

D = Banco (ac) 50.000,00
C = Adiantamento de Clientes (pc) 50.000,00

2 - Custos Incorridos em 1996

D = Custos a apropriar (ac) 15.000,00
C = Banco (ac) 15.000,00

3 - Faturamento no ano de 1996

D = Clientes (ac) 30.000,00
C = Receita a Apropriar (P.Circulante) 30.000,00

4 - Compensação do faturamento com adiantamento

D = Adiantamento de Clientes (pc) 30.000,00
C = Clientes (ac) 30.000,00

5 - Receita do ano de 1996

$100.000,00 \times 40\% = 40.000,00$
 $40.000,00 - 30.000,00$ (fatur.) = $10.000,00$ (Dir. a Fat.)
 D = Receita a Apropriar (P.Circulante) 30.000,00
 D = Receitas a faturar (A.Circulante) 10.000,00
 C = Receita de Obras p/ Empreitada (cta.resultado) 40.000,00

6 - Custos do ano de 1996

$55.000,00 \times 40\% = 22.000,00$
 $22.000,00 - 15.000,00$ (Custos Incorr.) = $7.000,00$ (Prov. Custos)

D = Custos de Obras p/ Empreitada (Cta.Resultado) 22.000,00
 C = Custos a Apropriar (A.circulante) 15.000,00
 C = Provisão para custos (pc) 7.000,00

2.2.3) 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.

A receita bruta, será apurada por uma das fórmulas acima citadas para o cálculo do lucro real.

Ver o exemplo de cálculo utilizado na parte que trata dos contratos de curto prazo, pois, a única diferença é a forma de apuração da receita.

2.3) Contribuição Social Sobre o Lucro

Para fins de cálculo da contribuição social sobre o lucro, utilizar os mesmos procedimentos definidos para fins dos contratos de curto prazo, não esquecendo, porém, que a apuração da receita bruta, será feita de forma diferente, ou seja, de acordo com as fórmulas citadas acima no subitem 2.2.2, letras b.5 e b.6.

2.4) PIS

I) Tratamento até 08-08-2000

Em se tratando de Lucro Real, com base na IN nº 40, de 28.04.89, para fins de determinar a base de cálculo do PIS, as receitas decorrentes da execução de obras por empreitadas ou do fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, cujo prazo previsto em contrato seja superior a 12 meses, devem ser apuradas em cada mês, à opção da pessoa jurídica, por um dos seguintes critérios:

a) pelo critério definido na IN SRF nº 21, de 13.03.79:

a.1 - com base no percentual que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição, subscrito por profissional da área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada; ou

a.2 - com base no percentual que o custo incorrido no mês representar sobre o custo total orçado ou estimado;

b) com base no faturamento efetivo do mês.

NOTA

a) A opção por um dos critérios acima deverá ser mantida até completa execução do projeto.

b) O valor das receitas repassadas a subempreitadas e subcontratantes poderá ser excluída da base de cálculo, desde que o destinatário do repasse seja contribuinte regular do PIS ou PASEP.

c) Veja que no caso da letra a, acima, são utilizadas as mesmas receitas apuradas para fins de imposto de renda e contribuição social, de acordo com as fórmulas constantes no subitem 2.2.2, letras b.5 e b.6.

d) 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.

II) Tratamento a partir de 09-08-2000

O procedimento citado no item I, acima, foi alterado devido à revogação da IN nº 40/89, através da IN nº 79, publicada no DOU em 09-08-2000. Logo, a partir desta data, o recolhimento do PIS passa a ser por regime de competência para as empresas tributadas pelo Lucro Real.

Para fins de lucro presumido, o reconhecimento das receitas de vendas e serviços poderá ser pelo critério de caixa ou competência, segundo a opção do contribuinte, conforme analisado no item 1.2.1, letra b.

Para fins de lucro arbitrado, por falta de previsão legal, entendo que o reconhecimento da receita deverá ser feito pelo regime de competência.

As Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, introduziram profundas modificações no sistema de tributação para o PIS/PASEP e para a COFINS devidas pelas empresas tributadas com base no lucro real, impondo-lhes o sistema de tributação daquelas contribuições na modalidade não cumulativa. O artigo nº. 10 da Lei nº. 10.833/03 dispõe quanto as atividades excluídas da sistemática da não cumulatividade. Por dispor, categoricamente, que não se sujeitam à não cumulatividade as receitas advindas de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a um ano, bem como dos contratos de fornecimento de bens e serviços, a preço pré determinado com o setor público. Na seqüência, a Lei nº. 10.865/04 inseriu o inciso XX ao artigo

10 da Lei nº. 10.833/03, nele contemplando as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada, sub-empreitada, de obras de construção civil até 31 de dezembro de 2006.

2.5) COFINS

Em se tratando de lucro real, quando da vigência do antigo FINSOCIAL, o fisco, através da IN nº 41, de 28.04.89, permitia que fosse utilizado, para os contratos de longo prazo, o mesmo tratamento citado acima em relação ao PIS. Como a COFINS veio em substituição ao FINSOCIAL, entendo que poderemos adotar, como alternativa, o mesmo procedimento de reconhecimento de receitas, com base nas fórmulas antes mencionadas (utilizadas para o Imposto de Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro e PIS). Evidentemente, o fisco poderá ter interpretação diferente desta. Caberia então, discutirmos a questão.

O comentário acima é válido em relação aos fatos geradores ocorridos até 08-08-2000, pois a IN nº 41/89, citada acima, foi revogada pela IN nº 79, publicada no DOU. em 09-08-2000. Logo, a incidência da COFINS, para as empresas tributadas pelo Lucro Real, definitivamente será pelo regime de competência.

Para fins de lucro presumido, o reconhecimento das receitas de vendas e serviços poderá ser pelo critério de caixa ou competência, segundo a opção do contribuinte, conforme analisado no item 1.2.1, letra b.

Para fins de lucro arbitrado, por falta de previsão legal, entendo que o reconhecimento da receita deverá ser feito pelo regime de competência.

As Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, introduziram profundas modificações no sistema de tributação para o PIS/PASEP e para a COFINS devidas pelas empresas tributadas com base no lucro real, impondo-lhes o sistema de tributação daquelas contribuições na modalidade não cumulativa. O artigo nº. 10 da Lei nº. 10.833/03 dispõe quanto as atividades excluídas da sistemática da não cumulatividade. Por dispor, categoricamente, que não se sujeitam à não cumulatividade as receitas advindas de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a um ano, bem como dos contratos de fornecimento de bens e serviços, a preço pré determinado com o setor público. Na sequência, a Lei nº. 10.865/04 inseriu o inciso XX ao artigo 10 da Lei nº. 10.833/03, nele contemplando as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada, sub-empreitada, de obras de construção civil até 31 de dezembro de 2006.

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.