

# **ANÁLISE DO RECONHECIMENTO DA RECEITA SOCIETÁRIA DAS EMPRESAS DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA NO BRASIL**

Olímpio Anderson Gomes de Freitas (Aluno do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade 7 de Setembro, e-mail: [olimpioafreitas@gmail.com](mailto:olimpioafreitas@gmail.com)), Stênio da Silva Moreira, (Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade 7 de Setembro, e-mail: [steniosmoreira@gmail.com](mailto:steniosmoreira@gmail.com))

## **RESUMO**

As normas brasileiras de Contabilidade passaram por diversas alterações com o intuito de convergir a Contabilidade Brasileira às normas internacionais de Contabilidade, possibilitando a comparação das demonstrações contábeis, e as aplicações de recursos por investidores de outros países que utilizam o IFRS (International Financial Standard Board). Neste pressuposto verificamos que existe um dilema quanto à mensuração e reconhecimento da receita societária das empresas do ramo de Incorporação Imobiliária. O objetivo desta pesquisa é de analisar de forma comparativa o impacto do reconhecimento da receita societária das empresas de incorporação imobiliária, quando utilizada as práticas geralmente utilizada no Brasil e as práticas requeridas pelas normas internacionais (IFRS), bem como investigar os critérios de reconhecimento e mensuração da receita em suas diversas situações, analisando principalmente o que preconiza os pronunciamentos técnicos CPC 30 – Receitas (Correlato às Normas Internacionais de Contabilidade IAS 18) e o CPC 17 – Contratos de Construção (Correlato às Normas Internacionais de Contabilidade IAS 11).

**Palavras-chave:** Normas Internacionais e Brasileiras de Contabilidade, Mensuração e Reconhecimento das Receitas, Incorporação Imobiliária.

## **INTRODUÇÃO**

O momento atual da contabilidade brasileira denota uma harmonização com as normas internacionais IFRS (International Financial Standard Board). Entretanto, é verificado que as práticas contábeis adotadas na grande maioria das empresas de Incorporação Imobiliária no Brasil, principalmente no que tange o reconhecimento da Receita Societária, não estão alinhadas com as práticas de empresas de outros países.

A peculiaridade dos serviços de Incorporação Imobiliária requer uma análise do reconhecimento das receitas, uma vez que a alocação destas corresponde ao período da execução da obra à medida que os trabalhos de construção, destruição ou restauração de ativos são executados.

## **MARCO TEÓRICO**

Dentre as formas de reconhecimento da receita abordadas pelo pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas, temos as vendas de bens, onde A transferência dos riscos e benefícios para o comprador, na maioria dos casos, coincide com a transferência de titularidade do bem.

No referido pronunciamento, também há o reconhecimento das receitas de prestação de serviços, onde o estágio de execução (método da porcentagem) determina que a receita seja reconhecida nos períodos contábeis em que realmente ocorreram, ou seja, a receita será reconhecida à medida que o serviço for sendo prestado.

A abordagem do pronunciamento técnico CPC 17 – Contrato de construção, caracteriza-se reconhecimento da receita em negociação de um ativo ou conjunto de ativos que estejam diretamente inter-relacionados ou interdependentes no tocante a sua construção, tecnologia ou uso final.

O reconhecimento da receita conforme o CPC 17, é semelhante à da prestação de serviço, evidenciado no CPC 30, reconhecida à medida em que a prestação do serviço é incorrida, de modo que reflitam o trabalho já executado (*stage of completion*).

A Interpretação Técnica ICPC 02 Contrato de Construção do Setor Imobiliário – Correção às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 15, trata das especificidades dos contratos do setor imobiliário, de empresas que realizam a incorporação e/ou a construção de imóveis, que podem firmar contratos antes do término da construção, podendo assumir, por suas características.

A referida interpretação traz duas questões básicas no que tange o reconhecimento da receita para estes contratos, conforme o item 6., (ICPC 02, 2009, p. 3) “(a) O contrato enquadra-se no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção ou do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas?; (b) Quando deve ser reconhecida a receita com a incorporação e/ou construção de imóveis? (ICPC 02, 2009, p. 3)”.

O ICPC 02 responde estes questionamentos através da realização de duas análises; 1) verificar a influência do comprador em grande parte da estrutura e *desing* do projeto, se sim, aplica-se o CPC 17, reconhecendo as receitas e os custos pelo percentual de evolução da obra, se não, aplica-se o CPC 30, e 2) dentro da abordagem do CPC 30, verificar se a entidade executante é requerida a fornecer materiais na construção em conjunto com o serviço da obra, se não, trata-se de um contrato de prestação de serviço, sendo a receita apurada conforme o CPC 17 (citado anteriormente), se sim, trata-se de um contrato de venda de bens, reconhecendo a receita no momento da transferência dos riscos e benefícios do bem (entrega das chaves).

A Orientação OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, foi emitida com o objetivo de auxiliar aderência mais adequada dos contratos de construção, no que tange ao reconhecimento das receitas das entidades de incorporação ou construção de imóveis.

A orientação traz que a determinação normativa exige julgamento com relação a cada tipo de contrato, com foco na prevalência da essência econômica sobre a forma. Sendo evidenciada a análise do controle e riscos e benefícios atrelados à unidade imobiliária dentro do ambiente comercial brasileiro, onde a entidade incorporadora pode transferir ao comprador o controle e riscos e benefícios da propriedade do imóvel de acordo com a evolução da obra.

Na maioria dos casos de empresas de incorporação imobiliária brasileiras, reconhecem-se a receita e os custos correspondentes pelo percentual do andamento físico das obras (BR GAAP) e que pelas premissas do IFRS a receita só seria reconhecida quando da entrega ao comprador do imóvel pronto, conforme o CPC 30 (IAS 18).

## **METODOLOGIA**

Com base nestas análises teóricas, exemplificamos através de dados elaborados o acompanhamento de quatro anos de uma entidade incorporadora na construção de uma edificação com 100 unidades imobiliárias, possibilitando a elaboração da demonstração do resultado dos quatro exercícios em BR GAAP e em IFRS.

No período de quatro anos tanto as obras seriam concluídas como seriam vendidas todas as unidades imobiliárias do empreendimento, sendo estes dois eventos acontecendo em proporções diferentes no período de análise. Conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Dados do empreendimento, evolução da obra e evolução de vendas.  
Valores apresentados em milhares de reais - R\$ mil.

Dados do empreendimento			
<b>Tipo:</b>	Edifício residencial		
<b>Unidades imobiliárias:</b>	100		
<b>Custos orçados:</b>	R\$ 6.500		
<b>Receitas esperadas:</b>	R\$ 12.000		
<b>Preço de venda unitário:</b>	R\$ 120		

  

Evolução da obra			%
<b>Custos incorridos:</b>			
Ano 1	R\$ 3.800		58%
Ano 2	R\$ 2.100		32%
Ano 3	R\$ 600		9%
Ano 4	0		0%
<b>Total</b>	<b>R\$ 6.500</b>		<b>100%</b>

  

Evolução de vendas			%
<b>Unidades comercializadas:</b>			
Ano 1	10		10%
Ano 2	45		45%
Ano 3	30		30%
Ano 4	15		15%
<b>Total</b>	<b>100</b>		<b>100%</b>

Fonte: produção do próprio autor.

Quadro 2 – Demonstrações dos Resultados do Exercício

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE ANO 1, ANO 2, ANO 3 E ANO 4

(Valores expressos em milhares de reais - R\$ mil)

	ANO 1		ANO 2		ANO 3		ANO 4	
	(BR GAAP)	(IFRS)	(BR GAAP)	(IFRS)	(BR GAAP)	(IFRS)	(BR GAAP)	(IFRS)
	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil	R\$ mil
Receita operacional líquida	676	-	5.096	-	4.056	-	1.734	11.562
Custo dos imóveis vendidos	(380)	-	(2.865)	-	(2.280)	-	(975)	(6.500)
Lucro bruto	<u>296</u>	<u>-</u>	<u>2.231</u>	<u>-</u>	<u>1.776</u>	<u>-</u>	<u>759</u>	<u>5.062</u>

Fonte: produção do próprio autor, elaborado com base nos dados apresentados no Quadro 1.

## RESULTADOS E CONCLUSÕES

Com a proposta de apresentar o comparativo entre as práticas contábeis geralmente usadas para empresas de incorporação imobiliária no Brasil (BR GAAP) e em empresas que utilizam a base do IFRS. A DRE apresentada no Quadro 2. foi elaborada com os seguintes critérios.

A Receita Operacional Líquida, em BR GAAP, é apurada com base percentual concluído das unidades vendidas, já em IFRS não existem receitas nos períodos em o empreendimento

estava em construção, só ocorrendo na transmissão dos riscos e benefícios quando da entrega do imóvel pronto.

Os Custos em BR GAAP são reconhecidos com base nos custos incorridos na obra das unidades vendidas (os custos incorridos referentes às unidades não vendidas são contabilizados como estoques), aplicando o mesmo entendimento normativo das receitas. Em IFRS, os custos incorridos na construção do empreendimento são contabilizados integralmente no estoque, sendo estes reconhecidos ao resultado como Custo da Mercadoria Vendida.

Em BR GAAP, pode-se observar através da leitura das demonstrações do resultado o andamento da obra e a devida transferência dos riscos e benefícios, visto que as receitas reconhecidas da parcela edificada das unidades vendidas são, de fato, direitos econômicos adquiridos pelo construtor, conforme os exemplos explanados na OCPC 04.

Esta mesma análise de evolução da obra não pode ser feita com clareza mediante leitura da DRE em IFRS, pois não há reconhecimento no resultado das operações comerciais da entidade até a conclusão da obra. Para que o leitor da informação contábil tenha esses dados, faz-se necessário obter este entendimento através de análise das contas patrimoniais, tais como Estoques, e Adiantamentos de clientes, bem como as demonstrações devem ser elaboradas em suas notas explicativas com informações gerenciais bem robustas.

Com a realização desta pesquisa, foi possível concluir que mesmo com as normas específicas do Brasil (OCPC 01 e OCPC 04), que esclarecem quanto ao tratamento contábil para os serviços de construção, em específico a incorporação imobiliária, ainda são levantadas diversas dúvidas sobre o tema, pois para cada caso devem ser analisadas as normas citadas neste estudo. Entretanto, fica bem claro que a diferenciação das práticas contábeis no Brasil, que em primeiro momento vai de encontro com a convergência da norma para o IFRS, observam as especificidades do ambiente de negócio brasileiro, sendo amparado pela análise da essência das operações em detrimento da forma jurídica, não tornando a análise contábil dogmática e rígida, sujeita então, ao melhor julgamento dos profissionais da área contábil.

## **REFERÊNCIAS**

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17 (R1). **Contratos de Construção**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1). **Receitas**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 02 (R1). **Contratos de Construção do Setor Imobiliário**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. ORIENTAÇÃO OCPC 04 (R1). **Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>