



análise da OTOC

OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

CRISTINA SILVA

CONSULTORA DA ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS



Contratos de construção

Com a alteração do referencial contabilístico do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) produziram-se modificações no tratamento contabilístico, mas também fiscal, dos chamados "contratos de construção".

Tratamento contabilístico

Em termos contabilísticos, com a entrada em vigor do SNC, em 1 de Janeiro de 2010, os "contratos de construção" passaram a estar previstos na Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 19 (NCRF 19) que substituiu a revogada Diretriz Contabilística n.º 3.

A NCRF 19 passa a prever um único método de apuramento dos resultados (réditos e custos) de um contrato de construção – o método da percentagem (ou grau) de acabamento.

Então o que é um "contrato de construção", para efeitos destas normas? Segundo a norma "é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final." Em primeiro lugar, note-se que, embora geralmente a norma possa ser de uso mais corrente na construção civil, a definição não limita a aplicação destas regras à construção de imóveis.

Sendo a NCRF 19 uma norma que trata da imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção sejam realizados, só faz sentido recorrermos a ela quando o contrato se inicia e se conclui em períodos contabilísticos diferentes, mesmo que, no total tenha um período de realização inferior a um ano.

Mas será que todos os contratos de construção cuja realização

decorra por mais de um período contabilístico podem ficar enquadrados na NCRF 19 e por isso obrigados à imputação de réditos e gastos a cada um desses períodos de acordo com o grau de acabamento da obra? A resposta é "não". Tal como se estabelecia na Diretriz Contabilística n.º 3, a utilização do grau de acabamento só é obrigatória se puder ser fiavelmente estimado o rédito do contrato e os custos a este associados.

Se existir um contrato que, relativamente ao activo a ser construído, estabeleça os direitos e obrigações a cumprir por cada uma das partes, a retribuição a ser trocada, a forma e prazo de liquidação, poderão estar cumpridas as condições para que a entidade possa fazer estimativas fiáveis.

Obviamente que isso requer também que a entidade disponha de um sistema de informação que lhe permita, aquando do início do contrato e a cada momento, estimar os custos totais desse contrato, incluindo os custos incorridos até à data e os custos que se prevê vir a incorrer para concluir o contrato. Igualmente tal sistema de informação deve proporcionar dados que lhe permitam estimar os réditos do contrato em cada fase.

O facto de se admitirem, ou vir a existir, ao longo do contrato, variações destes dois itens: rédito e custos do contrato, não significa que fique logo posta de lado a possibilidade de se fazerem estimativas fiáveis. A própria NCRF 19 não só prevê claramente a revisão das estimativas inicialmente efectuadas, como este será um procedimento mais do que aconselhável, será um procedimento necessário para se atingir a fiabilidade necessária quando se determina o grau de acabamento.

Em que consiste então o método da percentagem (ou grau) de acabamento? Independentemente da facturação emitida, ou dos

pagamentos associados ao contrato, o rédito (proveito) e os custos do contrato são reconhecidos na demonstração de resultados do período em função do grau de acabamento da obra (ou como a NCRF refere "a fase de acabamento do contrato").

O grau de acabamento é o que resulta da ponderação entre os custos incorridos com o contrato até essa data e a soma dos custos incorridos até à data com os custos estimados para completar a obra.

E o que sucede se se concluir que não existem possibilidades de fazer estimativas fiáveis quanto ao rédito do contrato e os custos a este associados? Nesse caso, tal não significa que não devam reconhecer-se réditos do contrato enquanto este não estiver concluído.

Regra geral, quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente, o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis e os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Tratamento fiscal

Na vigência do POC, nos casos em que era aplicável o método do grau de acabamento, o tratamento fiscal dado aos contratos de construção divergia claramente das regras contabilísticas, obrigando muitas vezes os sujeitos passivos a procederem a correções fiscais no quadro 07 da declaração Modelo 22. Esse tratamento diferenciado levou a que alguns sujeitos passivos, e à revelia das normas contabilísticas, conformassem os seus registos contabilísticos apenas com as regras fiscais (Art. 19º do CIRC e Circular n.º 5/90).

Com a alteração do Código do IRC (CIRC) pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, com vis-

ta a sua adaptação ao novo referencial contabilístico deixou de existir afastamento entre as regras contabilísticas e as regras fiscais no que respeita ao tratamento dos contratos de construção, aliás no espírito de convergência entre contabilidade e fiscalidade subjacente às alterações deste Código.

Um dos aspectos que ainda causou alguma dúvida sobre esta aproximação à contabilidade estava relacionada com a actual redacção do art. 19º do CIRC, que estabelece a aplicação do critério da percentagem de acabamento na determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.

Esta noção fiscal de contratos de construção como os contratos "cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano" aparentemente conduzia a uma definição diferente da contabilística, que já vimos incluir os contratos em que "a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes".

No passado dia 22 de Julho foi emitida a Circular n.º 8/2010, que veio esclarecer algumas dúvidas quanto à redacção do art. 19º do CIRC, reafirmando-se a convergência com a contabilidade, e portanto, a plena aplicação também para efeitos deste preceito das regras da NCRF 19.

Também com a alteração do art. 39º do CIRC, passando a prever a dedução para efeitos fiscais das provisões para fazer face a garantias a clientes, deixou de fazer sentido o procedimento sancionado na Circular n.º 5/90 (que aliás já se considera revogada) que permitia, aquando da aplicação do método do grau de acabamento, considerar como receita antecipada (não sujeitando a tributação em IRC naquele exercício) 5% dos

valores considerados como proveitos relativamente à obra.

Deste modo, a entidade pode, e deve, estimar os custos esperados com as garantias ao cliente da obra, constituindo a adequada provisão nos termos da NCRF 21, que fará parte dos custos do contrato (parágrafo 17 da NCRF 19) e que por isso será tomada em consideração na determinação do grau de acabamento. As provisões assim constituídas serão dedutíveis na determinação do lucro tributável desse exercício em que foram criadas, nas condições do art. 39º do CIRC.

Sem dúvida que, agora com a existência de uma norma contabilística que pormenoriza conceitos, requisitos e respectivo âmbito de aplicação, a par com um tratamento fiscal concordante, poderão estar reunidas as condições para os contratos de construção estejam mais adequadamente reflectidos nas demonstrações financeiras.