



análise da OTOC

OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS



JORGE CARRAPIÇO

CONSULTOR DA OTOC

SNC – contratos de construção

Identificar o âmbito de aplicação da norma dos contratos de construção e algumas situações cujo tratamento fiscal não acompanha o tratamento contabilístico, é o objectivo deste artigo.

A NCRF 19 contém alterações na abordagem contabilística antes prevista na Directriz Contabilística (DC) n.º 3/91 – “Tratamento contabilístico dos contratos de construção.”

Esta NCRF terá aplicação quando se estiver perante um contrato acordado para a construção de um activo específico (qualquer que ele seja, incluindo imóveis). Ou seja, quando o comprador conseguir especificar os principais elementos estruturais da concepção desse activo antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais quando a construção estiver em curso (independentemente de ele exercer, ou não, essa capacidade).

Por exemplo, no âmbito da edificação de um imóvel, poderá aplicar a norma dos contratos de construção, quer a empresa imobiliária que tem um imóvel em construção para vender a um cliente específico (no âmbito de um contrato), quer os empreiteiros que realizam trabalhos específicos nessa construção.

Por outro lado, quando não se estiver perante um contrato específico para construir um activo, a produção de activos para venda posterior ou a realização de uma qualquer prestação de serviço, terá o tratamento específico da norma do rédito (NCRF 20) e não na dos contratos de construção (NCRF 19).

A diferença fundamental entre operações que se poderão classificar como contratos de construção ou como inventários radica, precisamente, na forma de reconhecimento dos réditos e dos gastos respectivos.

Na produção de activos para venda posterior, classificada como inventários, apenas se deverá reconhecer o rédito (e os gastos) da venda dos bens quando se efectua a respectiva entrega e venda ao cliente, que é o momento em que existe a transferência dos riscos e vantagens pela posse desses bens.

No caso da construção de activos através de contratos específicos, os réditos (e os gastos) dessas operações deverão ser reconhecidos ao longo dos períodos em função da execução do contrato (pela fase de acabamento), pois como já existe um cliente à partida que irá aceitar o activo (executado nos termos do contrato), a transferência dos riscos e vantagens pela propriedade do activo ocorrerá ao longo dessa execução do contrato.

Existem diferenças entre POC/DC e SNC?

Deixa de ser possível utilizar o método do contrato completo que segue a mesma lógica de reconhecimento do rédito e gastos dos inventários, ou seja, apenas indicando o momento da finalização e entrega do activo para tal reconhecimento.

Na NCRF 19 está ainda previsto que, quando o desfecho do contrato possa ser determinado fiavelmente, o mesmo é dizer, quando se puder mensurar com segurança o rédito do contrato, seja provável que não exista incobrabilidade, a fase de acabamento possa ser estimada e os custos do contrato também possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados, os réditos e gastos do contrato de construção deverão ser determinados de acordo com a fase de acabamento (ou método da percentagem de acabamento).

A NCRF 19 (ao contrário da DC 3/91) estabelece várias formas para determinar a fase de acabamento, nomeadamente:

- Pela proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato (que é forma tradicional já prevista na DC 3/91 e em termos fiscais);

- Por realização de autos de medição através de entidades independentes;

- Pela conclusão de pontos específicos previamente programados como conclusão de fundações, construção de paredes, telhado, etc..

Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente, a NCRF 19 estabelece que o rédito desse contrato apenas poderá ser reconhecido até à concorrência dos custos incorridos considerados recuperáveis, estabelecendo-se um resultado nulo nesses períodos, até que se possam obter estimativas fiáveis para determinar o desfecho do contrato (método do lucro nulo).

O tratamento fiscal

A primeira diferença que salta à vista reside no âmbito de aplicação do reconhecimento dos réditos e gastos dos contratos de construção pelo método da percentagem de acabamento.

Enquanto na NCRF 19 se estabelece que tal reconhecimento deverá ser efectuado quando um contrato de construção se inicie num determinado período e seja concluído num momento posterior, no artigo 19.º do Código do IRC (CIRC), estabelece-se que tal apenas será aplicado quando o “ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.”

Ora, tal situação não é de facto idêntica, criando imediatamente uma dificuldade para o tratamento fiscal dos contratos de construção que se iniciem num período e sejam concluídos noutro, mas tes-

tenham um prazo de execução inferior a um ano.

Para estes casos, não parece existir um tratamento fiscal claramente expresso no CIRC, pois, enquanto o n.º 3 do artigo 18.º do CIRC estabelece que os réditos e gastos dos contratos de construção (conceito definido pela NCRF 19) terão o tratamento fiscal previsto no artigo 19.º, esse artigo não prevê qualquer tratamento específico para os contratos com prazo inferior a um ano.

Os procedimentos fiscais previstos para as vendas e prestações de serviços (no n.º 3 do artigo 18.º do CIRC) também não serão de aplicar neste caso, pois os contratos de construção não se enquadram no conceito do rédito de vendas de bens, nem no de rédito de prestação de serviços, atendendo aos conceitos contabilísticos já atrás referidos.

Efectivamente, não existindo uma definição clara no CIRC para alguma operação, deverão aplicar-se os conceitos estabelecidos nas normas contabilísticas, conforme o princípio de subordinação parcial do CIRC à contabilidade estabelecido no artigo 17.º do CIRC.

Outra situação não prevista claramente em termos fiscais acontece quando o desfecho do contrato não puder ser determinado com fiabilidade. O CIRC não prevê a utilização do método do lucro nulo, nem sequer a possibilidade de não se reconhecer qualquer rédito quando se estime que existam custos com risco de cobrabilidade já incorridos no contrato de construção.

Em termos de diferenças claras entre o CIRC e a NCRF 19, de salientar a forma de determinação da fase de acabamento (ou método da percentagem de acabamento).

O CIRC apenas prevê que a percentagem de acabamento seja determinada em função da proporção

dos custos incorridos imputados à construção face ao total dos custos estimados.

Assim, sempre que a entidade adoptar um critério para determinar a fase do acabamento, por autos de medição ou em função da realização de objectivos previamente definidos, terá sempre que adoptar um segundo procedimento (duplicando o trabalho do TOC) pela proporção dos custos incorridos para efeitos fiscais.

Outra diferença face ao tratamento contabilístico está na não aceitação como gasto fiscal das perdas esperadas de custos ainda não incorridos.

A partir do período em que um contrato de construção se torne oneroso (e se preveja a obtenção de um prejuízo final na execução do contrato), a NCRF 19 estabelece que se deverá imediatamente reconhecer um gasto (provisão) nesse período. Todavia, esta provisão não será aceite em termos fiscais.

Conclusões

Existem mais pontos de divergência entre a norma contabilística e o tratamento fiscal dos contratos de construção. Todavia, com a contínua aplicação deste novo normativo, certamente novas situações serão detectadas, carecendo de esclarecimentos por parte da Administração Fiscal, bem como as anteriores situações identificadas neste artigo.

Não é claro qual terá sido a intenção do legislador fiscal ao deixar de fora tantas situações que estão previstas nas normas contabilísticas.

Teria sido recomendável que na Circular (8/2010), emitida pelos Serviços de IRC, se tivesse dado um entendimento sobre estas e outras questões.