



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

ANTÓNIO PAULO FERNANDES DA SILVA

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Índice

1. Introdução.....	3
1.1. Importância do tema.....	3
1.2. Plano de trabalhos.....	3
2. Enquadramento dos contratos de construção.....	4
2.1. Normativo aplicável.....	4
Normativo Contabilísticas:.....	4
Normativo Fiscais:.....	4
2.2. Definição de contratos de construção.....	4
2.3 Principais características.....	5
2.4. Tipificação.....	6
Preço global:.....	6
Porcentagem (Cost Plus):.....	6
2.5 Problemática contabilística.....	7
Dificuldades de gestão previsional e/ou orçamental.....	7
3. Abordagem contabilística e fiscal.....	9
3.1. Réditos.....	9
3.2. Custos.....	9
Custos pré-contrato.....	10
Custos Financeiros.....	10
3.3. Reconhecimento de resultados.....	12
3.4. Alteração de estimativas.....	17
3.5. Reconhecimento de perdas esperadas.....	19
3.6. Provisões para garantias.....	20
3.7. Informação a divulgar.....	22
4. Conclusão.....	23
Bibliografia.....	24

1. Introdução

1.1. Importância do tema

A construção em qualquer país, desenvolvido ou em desenvolvimento, é normalmente um dos principais sectores de actividade que envolve muitas empresas e recursos: humanos, financeiros, técnicos. É também um sector de alguma complexidade fiscal e contabilística, pela dificuldade de imputação dos réditos e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção são executados.

É neste contexto que se explica o presente trabalho que têm como objectivo, dentro das limitações e das fontes bibliográficas, elaborar um enquadramento fiscal e contabilístico dos Contratos de Construção.

1.2. Plano de trabalhos

De forma a concretizar os objectivos anteriormente referidos a segmentação prevista para o trabalho é a seguinte.

No primeiro capítulo, começa-se por efectuar um enquadramento dos Contratos de Construção, definições, tipologia de contratos...

O segundo capítulo é focalizado aspectos a levar em consideração para determinar proveitos, custos e resultados. E alguns aspectos específicos dos contratos de construção nomeadamente: a problemática da garantia de obra, e a alteração de estimativas.

A abordagem é relativamente aprofundada, evidenciando-se quer o enquadramento no normativo nacional quer internacional, com o objectivo de melhor entender a problemática e analisar o impacto das diferenças.

Por fim, o terceiro capítulo destina-se às conclusões do trabalho.

2. Enquadramento dos contratos de construção

2.1. Normativo aplicável

Normativo Contabilísticas:

Plano Oficial de Contabilidade (POC) (1989): ponto 5.3.17 – referências genéricas;

Directriz Contabilística 3 (DC3) (1991): Tratamento contabilístico dos contratos de construção;

International Accounting Standards 11 (IAS11) (1993): Contratos de Construção;

Normativo Fiscais:

Circular 5, de 17 de Janeiro de 1990, da Direcção de Serviços do IRC;

Artigo 19º do CIRC;

Outros:

Decreto-lei 59/99, de 02 de Março: Regime Jurídico das Empreitadas de Obras Públicas;

Decreto-Lei n.º6/2004, de 6 de Janeiro de 2004: Revisões de Preços.

2.2. Definição de contratos de construção

Plano Oficial de Contabilidade (POC) (1989): Capítulo 5 – Critérios de valorimetria (5.3.17): Actividade de carácter plurianual, designadamente, construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios.

Directriz Contabilística 3 (DC3) (1991): Construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento, quando as datas de início e de conclusão da respectiva obra se situarem em períodos contabilísticos diferentes. São também abrangidos os contratos de prestação de serviços directamente relacionados com um

contrato de construção, nomeadamente, serviços de arquitectura e engenharia.

O Artigo 19º do CIRC “obras de carácter plurianual” contraria o texto no número um do mesmo artigo que estabelece “tempo de produção superior a um ano”, o primeiro (geral aceite) implicará mais que um ano fiscal isto é, data início e fim em ano fiscal diferente, o segundo tempo de execução.

International Accounting Standards (IAS11): É um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de um conjunto de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e finanças ou ao seu objectivo ou utilização final.

2.3 Principais características

Objectivo a construção: de um activo ou mais activos intimamente relacionados, tais como pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento

Ciclo de produção plurianual: actividades com início e conclusão em períodos distintos, ainda que não necessariamente superiores a 12 meses, poderão não raras vezes atravessar vários exercícios económicos;

Natureza comum dos custos: custos directamente relacionados, e os custos incorridos que podem beneficiar a construção de um ou mais projectos ou de uma ou mais fase num contrato de construção, mesmo considerando clientes diferente, desde que relacionados e não possam ser técnica ou economicamente isolados, devem ser tratados como um único contrato de construção;

A IAS11 faz a seguinte abordagem:

1. Um conjunto de contratos de construção deve ser tratado como um único contrato quando e cumulativamente:

- O conjunto de contratos é negociado como um todo;
- Os contratos estão de tal modo relacionados que, na prática, são parte de um início projecto com uma margem de lucro global; e
- Os contratos são desenvolvidos em simultâneo ou numa sequência contínua.

2. Um conjunto de contratos de construção deve ser tratado como contratos separados quando e cumulativamente:

- Forem estabelecidas propostas separadas para cada activo;
- Cada activo for sujeito a uma negociação separada, o contratador ou o cliente podem aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e
- Os rendimentos e os gastos de cada contrato podem ser perfeitamente identificados.

3. Trabalhos a mais de espécie diferente, são os trabalhos que não estavam contemplados no projecto inicial/caderno de encargos, mas se destinem à mesma obra e se tenham tornado necessários, indispensáveis e desde que não possam ser técnica ou economicamente isolados do contrato ou, ainda que dissociáveis do contrato, sejam estritamente necessários ao desenvolvimento da empreitada. Os trabalhos a mais da mesma espécie que se destinem à mesma obra é tratado como um único contrato.

Materialidade das transacções: os custos de um contrato de construção são materialmente significativos;

2.4. Tipificação

Quer no âmbito do normativo nacional (Decreto Lei 59/99), quer no âmbito do IAS, são, definidos diferentes contratos, de acordo com o modo de retribuição do empreiteiro:

Preço global: A entidade que realiza a obra acorda previamente um preço fixo global para a empreitada;

Séries de preços: A entidade que realiza a obra utiliza um prefixo por unidade de *output*, isto é, a remuneração do empreiteiro resulta da aplicação dos preços unitários previstos no contrato para cada tipo de trabalho a realizar às quantidades dos trabalhos efectivamente executados;

Percentagem (*Cost Plus*): A entidade que realiza a obra é reembolsada pelos custos suportados acrescidos de uma percentagem destes ou de um valor fixo.

Ainda que perfeitamente tipificados, este tipo de contratos não são mutuamente

exclusivos, poderão coexistir na mesma empreitada diversas formas de remuneração, para diferentes tipos de trabalho ou diferentes partes de obra.

2.5 Problemática contabilística

Dificuldade de valorização de existência

No POC no capítulo 5, estabelece os critérios de valorização de existência:

- . Das entradas, ao custo de aquisição ou produção, e

- . Das saídas, custo específico por lote, preço médio ponderado, FIFO, LIFO, custo padrão.

O POC é pouco claro quanto á valorimetria dos produtos e trabalhos em curso das actividades de carácter plurianual, dizendo que podem ser valorizados, no fim do exercício pelo:

- Método da percentagem de acabamento ou,

- Método de manutenção dos respectivos custos até ao acabamento.

Dificuldades de gestão previsional e/ou orçamental

O método de percentagem de acabamento, por si só exige boas ferramentas e experiência de gestão previsional/orçamental, para que com alguma fiabilidade este método funcione com rigor.

Dificuldades de classificação dos custos

O POC no ponto 5.3.3. considera como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.

Se a classificação dos custos directos normalmente não são problema. A dificuldade

está na classificação dos custos como industriais, também designados por gastos gerais de fabrico, por oposição a ser classificados como custos de distribuição, de administração geral e os financeiros já que estes não são incorporáveis no custo de produção.

As possibilidades nos critérios de classificação reflectem-se necessariamente nos resultados, e na capitalização de custos.

Dificuldade de apuramento de resultados

O POC estabelece, com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, que os registos contabilísticos devem basear-se no custo de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes (custo histórico). Em nenhum lado fala de estimativas para completar a obra, para fazer face a garantias, em actualização de preços.

Pela dificuldade de aplicação do previsto na alínea b) do nº 3 do artigo 18º do CIRC: “Os proveitos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes custos suportados, ... numa medida proporcional à da sua execução”, nos contratos de construção de carácter plurianual, em que são cotados num exercício, executados em vários, durante este período os preços tendencialmente sobem, e as coisas nem sempre correm como estimamos...

Dificuldades de comparabilidade

O POC estabelece que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras deve ser compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pela sua comparabilidade, nomeadamente entre empresas do mesmo sector. Esta característica é dificultada pela faculdade de utilização de diferentes políticas contabilísticas e por vezes até no seio da mesma entidade sempre que haja alteração de critérios de uns exercícios para os outros (ainda que perfeitamente justificada e adequadamente divulgada).

3. Abordagem contabilística e fiscal

3.1. Réditos

Compreende:

- O valor inicial contratado;

- As variações no trabalho realizado, a mais e menos, da mesma espécie e/ou de espécie diferente aos inicialmente contratados, a pedido do cliente,

- Os valores a cobrarem como reembolso de despesas suportadas mas não incluídas no valor do contrato (Ex. despesas com levantamento de licenças de construção em nome do cliente).

- O valor de incentivos e/ou prémios a receber no caso de se alcançar ou ultrapassar um nível de desempenho predefinido, e o valor das penalidades a pagar em consequência dos atrasos na execução do contrato,

Estes diferenciais são incluídos quando dois requisitos fundamentais são cumpridos nomeadamente: é provável o desfecho que causa o diferencial e o valor do diferencial pode ser quantificado com segurança.

- As revisões de preços

Em termos contabilísticos acrescem aos demais réditos, por enquanto em termos fiscais são reconhecidos como proveito no exercício em as facturas são emitidas (circular 5/90 parágrafo 4), não necessariamente no período a que se reportam, e não são considerados na percentagem de facturação.

3.2. Custos

Os custos de um contrato de construção devem compreender, e segundo o paragrafo 16 da IAS11:

1. Os incorridos que se relacionem directamente com o contrato específico (custos com

mão de obra directa, depreciações, matérias efectivamente consumidas, etc.);

2. Os que sejam atribuíveis a actividade do contrato em geral e que possam ser imputados (seguros de equipamentos e trabalhadores, serviços de higiene e segurança);

3. Outros que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato (exemplo: levantamento de licenças, moldes especiais concebidos para a obra e a pedido do cliente).

Analisaremos os diversos tipos de custos e o seu reconhecimento em resultados ou a sua capitalização no contrato de construção:

Custos pré-contrato: Custos com a preparação, entrega de proposta e pré-contrato, nomeadamente: com a aquisição dos cadernos de encargos, custos legais, honorários de arquitectos, engenheiros, estudos ambientais e de mercado, etc.

No momento de contabilização destas despesas duas soluções se colocam:

1 - Contabilizar com custo do exercício, reflectindo-se desde logo na conta de resultados. E uma vez reconhecidos em resultado de um exercício, estes custos não mais poderão ser capitalizados

2 - Capitalizar este custo para exercícios seguintes. Esta solução faz sentido se já houve adjudicação ou esta é previsível. Se não é provável que o contrato de construção venha a efectivar-se, este custo não deve ser capitalizado.

Custos gerais e administrativos: Abarcam custos com pessoal da área administrativa e financeira, honorários legais, de auditores, outros custos gerais de escritório, etc. e na medida em que não forem passíveis de atribuir especificamente a um contrato de construção, devem ir directamente a conta de resultados do exercício (João Rodrigues, 2003), se for possível atribuir a um contrato de construção podem e devem ser capitalizados.

Custos Financeiros: Juros e outros custos suportados com a utilização de capital alheio

na actividade da empresa.

Princípio geral é reconhecer os custos de empréstimos obtidos como custo do período em que ocorrem, a alternativa é a sua capitalização.

A. Do ponto de vista do empreiteiro os diversos normativos apresentam duas soluções:

- A IAS 23 prevê a possibilidade de capitalização dos custos de empréstimos que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, incluindo os directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de activos qualificáveis, nomeadamente, activos fixos tangíveis, activos intangíveis e existências, logo incluídos nos custos de produção.

- O normativo Português no POC ponto 5 - critérios de valorimetria, especificamente no ponto 5.3 - Existências, não esta prevista a possibilidade de capitalização de encargos financeiros, logo estão excluídos do custo de produção.

B. Do ponto de vista do dono de obra em ambos os normativos é permitido capitalizar os custos de empréstimos obtidos que se destinam à compra ou produção do imobilizado, durante o período em que o mesmo estiver em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente. Embora a IAS 23 prefere o reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos como custo do período em que ocorrem, em detrimento da capitalização.

O ponto 5.4.5 - Valorimetria das Imobilizações, é referido que "Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respectivos custos poderão ser imputados á compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente".

Esta é pois uma situação que pode originar resultados contabilísticos, económicos e fiscais absolutamente distintos, dependerão da política que cada empresa decidir utilizar.

Impostos e seguros:

É aceitável por parte do dono de obra a capitalização deste tipo de custos incorridos com a propriedade, durante o período em que se desenvolvem as empreitadas, tal como acontece com os encargos financeiros. Os custos desta natureza incorridos após a propriedade estar substancialmente pronta e disponível para o uso pretendido devem ser levados directamente a resultados do exercício, quando incorridos.

Custos Indirectos: É prática a capitalização deste tipo de custos, se relacionados com contratos de construção. Condições:

- Custos gerais que podem ser imputados a contratos específicos;
- Custos gerais que resultem da utilização de formulas de repartição consistentes, sistemáticas e racionalmente aplicadas a todos os custos com características semelhantes;

Ex. Tempo de preparação de contestação a uma prorrogação de prazo graciosa, elaborado pelo departamento jurídico da empresa.

- Custos gerais que poderiam de alguma forma ser atribuídos á actividade de um contrato de construção. Os outros custos são excluídos.

Ex. O processamento de salários pelo departamento de recursos humanos é um custo geral. O processamento de salários no estaleiro da obra é um custo específico do contrato. O custo proporcional do processamento de salários, pelo departamento de recursos humanos, relativamente a um contrato específico é custo desse contrato.

- Custos que só ocorrem porque um contrato de construção específico existe.

3.3. Reconhecimento de resultados

A contabilidade tem como objectivo oferecer aos seus utentes informações que os

apoiem no processo de tomada de decisão e o resultado contabilístico é a mais importante.

O critério a seguir para o reconhecimento de resultados constitui um dos aspectos contabilísticos mais importantes nas empresas que operam com contratos de construção e genericamente são três os métodos previstos:

- Método da percentagem de acabamento (POC, DC3, IAS11)
- Método do lucro nulo (IAS 11)
- Método do contrato completado (POC, DC3)

Método da percentagem de acabamento

Normativo Nacional

O Artigo 19º do CIRC obriga a utilização do método de percentagem de acabamento:

- a) Nas obras em regime de empreitada, quer públicas ou privadas. Quando a obra é executada pelo Dono de Obra sem qualquer outro interveniente, não se aplica este método por não ser executada em regime de empreitada.
- b) Exista facturações parciais do preço estabelecido. Caso contrário todos os custos são contabilizados em existências – trabalhos em curso;
- c) As obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados. Aplica-se a menor entre a percentagem de acabamento e a percentagem de facturação (circular 5/90 parágrafo 1);
- d) Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

Circular 5/90 define o grau de acabamento e percentagem de facturação, através das seguintes fórmulas respectivamente:

- Percentagem de Acabamento = $(\text{Custos incorridos} / [\text{Custos incorridos} + \text{custos estimados para completar a obra}])$;
- Percentagem de Facturação * = $[\text{Facturação ocorrida}] / [\text{Valor do orçamento}]$

para o cliente]

* Com exclusão das revisões de preços

- A DC 3 define este método como aquele em que os proveitos são reconhecidos á medida que a obra progride, e excepcionalmente na base da produção.

- A IAS 11 apresenta três soluções para determinação do grau de acabamento:

- Proporção dos custos incorridos até a data sobre os custos totais estimados;
- Levantamento do trabalho realizado; ou
- Conclusão de uma parte do trabalho.

Caracterização do método percentagem de acabamento:

- Não devem ser considerados nos custos incorridos os materiais adquiridos mas ainda não montados ou utilizados (estes devem ser considerados existência final) (DC 3, Circular 5/90 e IAS 11);

- Não devem ser considerados os pagamentos efectuados a sub contratantes que não reflectam o grau de acabamento (Circular 5/90 e IAS 11) (ex.: Adiantamentos);

- Não deverá ser aplicado se não existirem estimativas fiáveis dos custos estimados para completar a obra (DC 3 e IAS 11);

- A circular 5/90 prevê que não devam ser considerados os custos esperados com garantia (contrariamente á DC 3 prevê a possibilidade de considerar nos custos estimados para a conclusão da obra, provisões para contingências durante o período de garantia). Por outro lado a circular 5/90 prevê a realização de receitas antecipadas até 5% para fazer face a encargos com garantia;

- Aplica-se, quando grau de acabamento for inferior a 95% (al. a) do nº3, do Art.19 CIRC), e ainda não tinha ocorrido a recepção provisória, caso contrário a obra é dada como concluída. A DC 3 fala em obra substancialmente concluída, os custos que faltarem devem ser estimados e considerados como acréscimos de custos;

Contabilisticamente constata-se diferenças entre o normativo português e internacional:

Normativo Nacional, quer a Circular nº 5/90, quer o nº5 do art.19º do CIRC, estabelece que o resultado a reconhecer será determinado com base no menor entre grau de facturação e grau de acabamento. Quando a percentagem de acabamento for superior á percentagem de facturação, este valor deve ser contabilizado como Existências (em trabalhos em curso), quando for inferior que seja contabilizada em Acréscimos Deferimentos (proveitos deferidos).

Na IAS 11 (parágrafo 27) é efectuado através das contas de clientes contratos de construção, valores a receber de clientes contratos de construção ou valores a pagar de contratos de construção. Assim a evolução do contrato não tem impacto nas existências no balanço, nem na variação da produção na demonstração dos resultados. E atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento da obra, o relacionado com custos futuros é contabilizado com dívida de clientes;

O normativo Internacional (IAS 11) contrariamente ao normativo português (Artigo. 19º do CIRC), que permite a escolha entre dois métodos, a IAS 11 exige a utilização do método da percentagem de acabamento, como regra geral, e do método do lucro nulo nas situações excepcionais, se e só se não existirem estimativas fiáveis (do desfecho do contrato), mas seja provável a recuperação dos custos suportados até a data.

Método do lucro nulo

Previsto na IAS 11 nos parágrafos 32 e 33 (e sem referência na legislação nacional), que o caracteriza como o método a usar quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser fielmente estimado.

Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos e o rendimento deve ser reconhecido somente até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis. Isto é, devem ser contabilizados rendimentos de igual valor aos custos incorridos recuperáveis.

Desta forma o resultado só é reconhecido no ano da conclusão do contrato, em cada um dos períodos o lucro reconhecido é nulo;

Nota que quando for provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato, esta perda deve ser reconhecida imediatamente como uma perda, reflectindo-se no resultado do exercício, e abdica-se assim do lucro nulo.

Método do contrato completado

Previsto essencialmente no Normativo Nacional (sem referência na IAS 11), e enquanto que no método de percentagem de acabamento os proveitos são reconhecidos à medida que a obra contratada avança e atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento.

No método do contrato completado os proveitos são reconhecidos quando a obra contratada estiver concluída, sendo deduzidos dos respectivos custos acumulados.

A evolução do contrato tem impacto nas existências no balanço, e na variação da produção da demonstração de resultados. Até ao final da obra os custos surgem nos trabalhos em curso (existências) e na variação da produção (DR).

- Os réditos são reconhecidos quando o trabalho estiver concluído ou substancialmente concluído.

O Artigo 19º do CIRC estabelece que quando uma das seguintes metas seja atingida o contrato de construção deve ser dado como concluído, e calculado o seu resultado. As metas são:

- O grau de percentagem de acabamento é igual ou superior a 95% ou
- Nas obras públicas tenha havido lugar a recepção provisória (nos termos do Artigo 217º do Decreto Lei 59/99 de 2/3).

Quando acontecer e ainda não tiverem sido suportados todos os custos o legislador prevê que se possa considerar como receita antecipada (como proveitos diferidos) uma parte dos réditos correspondentes aos custos estimados a suportar (nº 5 do Artigo 19º do

CIRC). A DC 3 no parágrafo 7 prevê que estes sejam considerados como acréscimos de custos.

Para ser consistente seria de considerar caso a percentagem de acabamento seja superior á percentagem de facturação, a solução prevista na DC 3 como acréscimos de custos, caso contrário e a percentagem de facturação for superior á percentagem de acabamento aplica-se a solução prevista no código de IRC, e classifica-se como receita antecipada (proveitos diferidos).

3.4. Alteração de estimativas

- A IAS 11 (parágrafo 38) prevê a alteração de estimativas, quer de réditos quer de custos, ao longo do decurso do contrato de construção, e que estas sejam reconhecidas na demonstração de resultados.

- No normativo nacional, a CIRCULAR 5/90, há que analisar pelo lado dos réditos, e dos custos:

Dos réditos ou seja nas revisões de preços, prevê que seja considerado como proveito do exercício em que forem emitidas as facturas. Este ponto da Circular 5/90, é uma alternativa ao previsto no nº 1, do Artigo 18º do CIRC, que estabelece que os “os proveitos” “são imputados ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio de especialização do exercício”. A administração fiscal, com a circular 5/90 permite que o rédito resultante da revisão de preços seja reconhecido no resultado a quando da emissão da factura, e não no período a que diga respeito, o que nem sempre é o mesmo como se vai demonstrar.

O Decreto-Lei n.º 6/2004, de 06 de Janeiro (Regime sobre Revisões de Preços), no artigo 15º estabelece, que “as revisões são calculadas pelo dono de obra, sendo processadas periodicamente em correspondência com as respectivas situações mensais” ou “o empreiteiro poderá apresentar por sua iniciativa”.

Para o Dono de Obra, a Revisão de Preços representa um encargo, que com relutância evita pagar, reduzir o seu valor, ou atrasar o seu pagamento. Vários problemas se

colocam antes de calcular a revisão de preços: a concordância na fórmula a utilizar, se esta não estiver prevista contratualmente; a existência ou não de prorrogações gratuitas, e o acordo de todas partes da sua legalidade; a existência de índices actualizados publicados em portaria (trimestralmente) ...; qualquer justificação implicará que a revisão de preços não seja calculada no período a que diga respeito.

Nas obras de curta duração ou de pequeno montante, é mais prático que a revisão seja calculado no fim da obra. Nas obras de elevado montante e de longa duração, e por a revisão de preços ser materialmente relevante, esta seja calculada com as respectivas situações mensais, mas nem sempre acontece.

A circular 5/90 ao estabelecer que as revisões de preços sejam consideradas só quando forem emitidas as facturas, o que dá alguma folga aos intervenientes para que estes antecipem e/ou atrasem o cálculo da revisão como fiscalmente lhes interesse.

- A DC 3 só considera que o resultado da revisão dos réditos não entra para a percentagem de facturação.

Dos custos a CIRCULAR 5/90 prevê que a alteração da estimativa inicial possa ser efectuada só com base em índices oficiais relativos aos custos de mão-de-obra e os preços de matérias que tenham sido já publicados.

Considerando que a percentagem de acabamento incide sobre custos os custos totais, os incorridos mais os custos estimados para completar a obra, e os custos estimados não são actualizados, então fiscalmente implica dizer que matéria colectável é superior à que seria com actualização, principalmente nos primeiros anos, descendo nos anos finais do contrato de construção.

O resultado acumulado final é sempre igual, com ou sem actualização, o que acontece é que com actualização (e os preços e o custo da mão de obra normalmente sobem) nos primeiros anos a matéria colectável é superior, diminuído nos últimos anos, o que implica para a administração fiscal uma antecipação de receitas. Com actualização a situação inverte-se, a matéria colectável é superior nos últimos exercícios.

Senão vejamos o exemplo em baixo na coluna “Resultado”:

Ano	Custos Incorporados	Custos Estimados	Valor Actualização	Total Custos (Incorp.+Estim.)	Réditos	Facturação	SEM ALTERAÇÃO DE ESTIMATIVA			COM ALTERAÇÃO DE ESTIMATIVA		
							Percentagem Acabamento	Trab. Em Curso	Resultado	Percentagem Acabamento	Trab. Em Curso	Resultado
0		85,00 €										
1	25,00 €	60,00 €	1,80 €	85,00 €	17,00 €	17,00%	29,41%	10,55 €	2,55 €	28,80%	10,24 €	2,24 €
2	45,00 €	43,00 €	1,29 €	88,00 €	35,00 €	35,00%	51,14%	14,20 €	1,65 €	50,40%	13,75 €	1,50 €
3	70,00 €	22,00 €	0,66 €	92,00 €	55,00 €	55,00%	76,09%	19,40 €	0,20 €	75,55%	19,04 €	0,29 €
4	90,00 €	3,00 €	0,09 €	93,00 €	70,00 €	70,00%	96,77%	24,90 €	0,50 €	96,68%	24,84 €	0,80 €
5	95,00 €	0,00 €		95,00 €	100,00 €	100,00%	100,00%	0,00 €	0,10 €	100,00%	0,00 €	0,16 €
TOTAL									5,00 €			5,00 €

Em contratos de longa duração a actualização ou não das estimativas pode ser encarada como uma forma de planeamento fiscal.

3.5. Reconhecimento de perdas esperadas

- No normativo nacional a DC3 (parágrafo 8) prevê o reconhecimento como perdas esperadas, que devem ser classificadas como provisões, no final do período contabilístico qualquer que seja o método utilizado. No entanto fiscalmente o artigo 34º do código do IRC não prevê que estas sejam aceites fiscalmente.

A Circular 5/90 nada diz, mas com a utilização do método da percentagem de acabamento as perdas esperadas acabam por ser reconhecidas a partir do momento em que os custos totais, incorridos mais os custos previstos para completar a obra, ultrapassam os réditos totais, no entanto o seu reconhecimento ocorre ao longo dos períodos contabilísticos em que isso acontece.

O Exemplo a seguir demonstra isso mesmo, em que a partir do segundo ano os custos totais são superiores aos réditos totais.

Ano	Custos Incorporados	Custos Estimados	Total (Incorp.+Estim.)	Réditos acumulados	Percentagem		Trab. Em Curso	Resultado
					Facturação	Acabamento		
0		90,00 €	90,00 €					
1	15,00 €	79,31 €	94,31 €	10,00 €	10,00%	15,90%	5,57 €	0,57 €
2	35,00 €	66,95 €	101,95 €	30,00 €	30,00%	34,33%	4,42 €	-1,15 €
3	65,00 €	51,50 €	116,50 €	55,00 €	55,00%	55,79%	0,92 €	-8,49 €
4	95,00 €	20,60 €	115,60 €	75,00 €	75,00%	82,18%	8,30 €	-2,62 €
5	115,00 €	0,00 €	115,00 €	100,00 €	100,00%	100,00%	0,00 €	-3,30 €
								-15,00 €

A coluna “resultado” reflecte o facto de a partir do momento que os custos totais são superiores aos réditos, o resultado é negativo.

O problema deste método no normativo nacional, é que para as perdas esperadas se reflectirem nos resultados têm que se reflectir nos custos incorridos, isto é, têm que ser um facto consumado, porque a circular 5/90 não prevê a alteração das estimativas iniciais, excepto com base em índices oficiais.

Com a utilização do método do contrato completado os resultados só são reconhecidos quando a obra contratada estiver concluída.

- A IAS 11 reconhece como custo do período, quando for provável que os custos totais do contrato excedam os rendimentos totais.

3.6. Provisões para garantias

I. A IAS 11, DC 3 e o normativo nacional são coincidentes ao admitir que sejam considerados custos do exercício, no normativo nacional este custo não é aceite fiscalmente.

A C5/90 nas obras públicas ou privadas em regime de empreitada e para fazer face a custos suportados durante o período de garantia, considera como receita antecipada 5% dos proveitos. Estes voltarão a sê-lo no exercício em que forem suportados custos decorrentes de garantia, ou e no limite no exercício em que for verificada a recepção definitiva da obra.

Nos contratos em regime de empreitada, entre o dono de obra e o empreiteiro ou entre o empreiteiro geral e o empreiteiro, normalmente é quantificada esta responsabilidade, assumida por uma garantia bancária, seguro caução, depósito...:

- Nos contratos de obras públicas o Decreto-lei 59/99 de 02/03, prevê 10% para cobrir responsabilidades contratuais, 5%+5% (nº1 artigos 113º e nº1 do 211º).

- Nas obras particulares, o valor é definido em contrato e normalmente também de 10%, por ser prática de mercado.

Existe uma grande diferença entre o previsto na Circular 5/90 de 5% e o normalmente contratado de 10%, pelo que a primeira pode não ser suficiente. No entanto esta responsabilidade pode e deve ser retratada no anexo ao balanço, para que os utilizadores das demonstrações financeiras dela tomem conhecimento.

II. Do ponto de vista económico, poder-se-á dizer que e com o tempo, esta

responsabilidade diminuí, os defeitos evidenciados já foram corrigidos, são cada vez menores, e já se confunde o defeito com o desgaste e/ou consequência da utilização, pelo que a receita antecipada poderia ser considerada proveito com o decorrer dos anos. Por outro lado no conjunto das receitas consideradas antecipadas de todos os contratos de construção de uma empresa, poderia a empresa determinar um valor, para fazer face a uma situação de catástrofe. Na prática o fim desta responsabilidade é normalmente formal nos contratos de obras públicas ao fim de cinco anos, é feita contrato a contrato e, depende da recepção definitiva, em que um representante do dono de obra e do empreiteiro se reúne para validar se os trabalhos estão de acordo com o caderno de encargos.

Considerando faz todo o sentido, que contabilisticamente e fiscalmente, que a receita antecipada seja utilizada nos exercícios em que forem suportados os custos decorrentes da garantia, contrato a contrato, sendo remanescente no exercício em que se verifique a recepção definitiva.

III. Numa relação empreiteiro/subempreiteiro, em que as responsabilidades contratuais são transferidas para o subempreiteiro nos mesmos moldes dos assumidos pelo empreiteiro com o dono de Obra, pela circular 5/90 poder-se-á entender que quer o empreiteiro quer o subempreiteiro poderiam considerar 5% como receita antecipada, já que ambos estão a trabalhar em regime de empreitada, esta situação fiscalmente seria aceite. Contabilisticamente não seria o mais adequado.

Contabilisticamente o empreiteiro deveria considerar 5% dos proveitos como receita antecipada deduzido dos valores transferidos para subempreiteiros. E o subempreiteiro deveria considerar 5% dos proveitos como receita antecipada, deduzida de responsabilidades assumidas por outros subempreiteiros...

Resumidamente, quer tratemos como provisões para garantias ou como receita antecipada para fazer face a custos no período de garantia, 5% dos réditos ou outro valor, mas e considerando um período de garantia de cinco anos, uma empresa com contratos de construção pode atrás desta rubrica esconder e manter escondida uma reserva pronta a ser utilizada quando pretender, ou fiscalmente lhe interesse.

3.7. Informação a divulgar

I. O normativo nacional nomeadamente a DC3, estabelece que deve ser divulgado na nota 48 do Anexo ao Balanço e Demonstrações de Resultados:

- Valor dos custos e dos rendimentos dos contratos de construção em curso que já tiverem contribuído para a determinação de resultados; e
- Quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de construção em curso (nota 48).

II. IAS11 estabelece que as entidades devem divulgar:

- Valor dos rendimentos associados a contratos de construção reconhecidos no período;
- Métodos utilizados na determinação dos rendimentos reconhecidos no período;
- Métodos utilizados na determinação do grau de acabamento dos contratos em curso;
- Para os contratos em curso na data do balanço: Os custos incorridos e os resultados reconhecidos até à data, o valor dos adiantamentos recebidos e o valor das retenções.
- Deve ser divulgado no activo o valor bruto devido pelos clientes na sequência de contratos de construção, e no passivo o valor bruto devido aos clientes na sequência de contratos de construção.

4. Conclusão

O objectivo deste trabalho visava essencialmente o enquadramento fiscal dos contratos de construção, de forma a facilitar a imputação de réditos e custos aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção são executados.

Com o primeiro capítulo, pretendeu-se fazer enquadramento dos contratos de construção, evidenciando as principais dificuldades contabilísticas e fiscais com os contratos de carácter plurianual.

No segundo capítulo pretendeu-se focar aspectos, de réditos e custos, que se reflectem nos resultados líquidas, logo na matéria colectável, quando se reflectem ou podem reflectir.

Concluí-se que os contratos de construção podem para as empresas ser um instrumento de planeamento fiscal, antecipando ou atrasando resultados conforme lhes convier.

E que o normativo internacional é mais exigente que o normativo nacional, e existem algumas diferenças entre os dois normativos, que não devem ter constituído problema, uma vez que a Directriz Contabilística nº 3 não foi actualizada em consequência da revisão efectuada á IAS11 em 1993.

Bibliografia

Lourenço, Isabel, e Ana Isabel Moráis: “Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade”, CD da CTOC

Rodrigues, João (2003): “Normas Internacionais de Contabilidade”;