

# ORA newsletter

---

**Nº 56 – SETEMBRO/2011**  
(circulação limitada)

## **Assuntos**

<b>Resumo Fiscal/Legal – Agosto de 2011</b>	<b>1</b>
<b>Contratos de Construção – Enquadramento Contabilístico e Fiscal</b>	<b>2</b>
<b>Revisores e Auditores</b>	<b>7</b>

## **LEGISLAÇÃO FISCAL/LEGAL – AGOSTO DE 2011**

**Ministério das Finanças - Gabinete da Secretária de Estado do Tesouro e das Finanças - Despacho n.º 9814-A/2011, de 4 de Agosto** - Autorização da concessão da garantia pessoal do Estado, para cumprimento das obrigações de capital e juros no âmbito do empréstimo obrigacionista a emitir pelo Banco Comercial Português, S.A. no valor de 1.750.000 euros.

**Presidência do Conselho de Ministros - Resolução do Conselho de Ministros n.º 36/2011, de 19 de Agosto** - Regulamenta a operação de reprivatização do capital social do BPN - Banco Português de Negócios, S.A. Assim, nos termos dos artigos 2.º -A e 4.º do Decreto-Lei n.º 2/2010, de 5 de Janeiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 96/2011, de 19 de Agosto, e da alínea g) do artigo 199.º da Constituição, o Conselho de Ministros resolve: i) Aprovar o caderno de encargos da operação de reprivatização do BPN por venda directa, nos termos previstos em anexo I da resolução, da qual faz parte integrante; ii) Aprovar as condições da oferta de venda a trabalhadores em condições preferenciais relativamente às da venda directa, nos termos revistos do anexo II da resolução, da qual faz parte integrante.

**Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 96/2011, de 19 de Agosto** - Altera o Decreto-Lei n.º 2/2010, de 5 de Janeiro, que aprova a operação de reprivatização do capital social do BPN - Banco Português de Negócios, S.A., com vista a contemplar a possibilidade de recurso à venda directa.

**Banco de Portugal - Carta-Circular nº 10/2011/DSP, de 23 de Agosto** - Transmite o entendimento do Banco de Portugal relativamente ao apuramento do valor a deduzir aos fundos próprios no tocante à diferença entre perdas esperadas e a soma de valor e provisões, com a aplicação de efeitos fiscais.

**Assembleia da República - Lei n.º 48/2011, de 26 de Agosto** - Procede à primeira alteração à Lei do Orçamento do Estado para 2011, aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, no âmbito da iniciativa de reforço da estabilidade financeira.

# ORA newsletter

---

Nº 56 – SETEMBRO/2011  
(circulação limitada)

## CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL

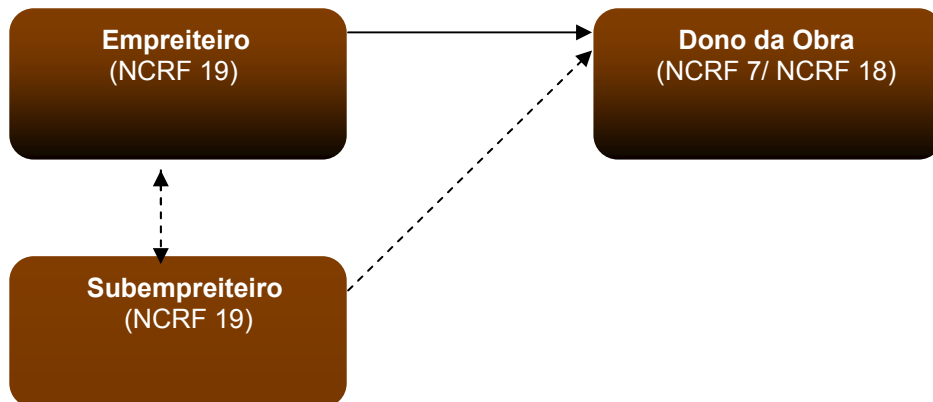
### Conceito de “Contrato de Construção”

De acordo com a NCRF 19, “um contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam inter-relacionados ou interdependentes em termos de concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”.

Num contrato de construção intervêm sempre, no mínimo, duas partes, o **empreiteiro** e o **dono da obra**, podendo eventualmente existir também a intervenção de **subempreiteiros** contratados pelo empreiteiro geral.

A NCRF 19 (“Contratos de Construção”) é aplicada pelos empreiteiros e subempreiteiros na contabilização dos seus contratos de construção, sendo a NCRF 7 e a NCRF 18 aplicada pelos donos da obra, consoante classifiquem a construção como um activo fixo tangível ou como um inventário, respectivamente.

Assim, em termos esquemáticos, temos o seguinte enquadramento contabilístico dos contratos de construção:



### Regime contabilístico e fiscal vigente até 31 de Dezembro de 2009

Até 31 de Dezembro 2009 o regime contabilístico aplicável aos contratos de construção encontrava-se prescrito na Directriz Contabilística (DC) n.º 3/91 – “Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção”, a qual já seguia, de alguma forma, o disposto nas normas internacionais de contabilidade do IASB. No entanto, a referida DC previa a aplicação do método da percentagem de acabamento ou do método do contrato completado, enquanto a IAS 11 não prevê este último.

# ORA newsletter

---

**Nº 56 – SETEMBRO/2011**  
(circulação limitada)

Quanto ao regime fiscal, o mesmo encontrava-se previsto no art.º 19.º do Código do IRC (“Obras de carácter plurianual”) e na Circular n.º 5/90, de 17 de Janeiro de 1990, que em termos gerais apresentava as seguintes orientações:

- 1) Sempre que o grau de acabamento seja superior à percentagem de facturação, é considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores facturados, que não tenha sido ainda incluída nos resultados em exercícios anteriores, sendo considerados como custos os que correspondam a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, deduzidos dos já tidos em conta em exercícios anteriores, transitando os restantes em obras em curso;*
- 2) Sempre que o grau de acabamento seja inferior à percentagem de facturação, apenas é considerada como proveito do exercício a parte da facturação efectuada, que, deduzida da já levada a proveitos em exercícios anteriores, seja igual ao grau de acabamento atingido pela obra, sendo considerados como custos do exercício a totalidade dos já incorridos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores;*
- 3) Sempre que o grau de acabamento seja igual à percentagem de facturação, é considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores facturados, que não tenha sido ainda incluída nos resultados dos exercícios anteriores e como custos do mesmo exercício a totalidade dos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores.*

A Circular 5/90 definia ainda percentagem de facturação, fornecia orientação para calcular a percentagem de acabamento, enquadrava o tratamento dos trabalhos adicionais e das revisões de preços e permitia que fossem diferidos 5% dos proveitos das obras durante o período da garantia dos 5 anos, para fazer face aos custos a suportar durante aquele período.

Assim, e no sentido de dar cumprimento à disciplina fiscal, a contabilidade praticada pela generalidade dos empreiteiros (ou subempreiteiros) acabava por se basear naquilo que era aceite fiscalmente, visto que a contabilização obedecia ao disposto na Circular 5/90 e não nas orientações da DC 3/91, pelo que nos respectivos balanços surgiam muitas vezes as obras em curso registados na antiga conta 35 (“Produtos e trabalhos em curso”), sendo que a Directriz não previa tal contabilização.

## **Regime contabilístico e fiscal vigente a partir de 1 de Janeiro de 2010 (com a entrada em vigor do SNC)**

A partir de 1 de Janeiro de 2010, com a entrada em vigor do SNC (de acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho) e revogação do POC e das Directrizes contabilísticas, os contratos de construção passam a ser mensurados e reconhecidos tendo por base o definido na NCRF 19 – Contratos de construção. Esta NCRF é baseada na IAS 11 e prevê o reconhecimento do rédito dos contratos de construção com base no **método da percentagem de acabamento**. Este princípio geral da NCRF 19 tem subjacente a ideia de que o desfecho do

# ORA newsletter

---

**Nº 56 – SETEMBRO/2011**  
(circulação limitada)

contrato pode ser determinado com fiabilidade (que os custos incorridos e os custos a incorrer para a conclusão do contrato possam ser mensurados com elevado grau de certeza). Sempre que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade a NCRF 19 prevê a aplicação do chamado **método do lucro nulo**, em que o rédito a reconhecer em cada período iguala os custos incorridos.

Em termos fiscais, o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, adaptou o Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passando o artigo 19.º (Contratos de Construção) a ter a seguinte redacção:

- 1) A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.*
- 2) Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.*
- 3) Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.*

Na prática a percentagem de acabamento obtém-se a partir da expressão seguinte:

$$\text{Percentagem de acabamento} = \frac{\text{Custos incorridos}}{\text{Custos incorridos} + \text{Custos estimados para a conclusão}}$$

Por um lado o CIRC veio alinhar a tributação dos contratos de construção com a disciplina prevista na NCRF 19, mas, por outro, criou uma diferenciação para os contratos cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja igual ou inferior a um ano. Como é evidente, havendo necessidade de efectuar estimativas quanto ao desfecho dos contratos, em certos casos não será fácil ajuizar se a construção demora mais ou menos do que um ano, podendo originar alguns constrangimentos na determinação dos resultados para efeitos fiscais.

Tendo em conta a dualidade de critérios contabilísticos adoptados pelas entidades até 31/12/2009, bem como pelas dúvidas suscitadas com a alteração do artigo 19.º do CIRC, a Direcção de Serviços do IRC publicou a Circular n.º 8/2010, de 22 de Julho, explicitando dois enquadramentos fiscais alternativos, consoante o procedimento contabilístico que vinha sendo adoptado pelos sujeitos passivos (Circular 5/90 ou DC 3/91), com as instruções seguintes:

➤ ***Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com o artigo 19.º e com a Circular n.º 5/90***

*Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos*

# ORA newsletter

**Nº 56 – SETEMBRO/2011**  
(circulação limitada)

*contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (n.º 6 da Circular 8/2010).*

➤ **Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com as regras contabilísticas**

*Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico (n.º 7 da Circular 8/2010).*

*Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para "reverterem" as correcções fiscais que vinham efectuando (n.º 8 da Circular 8/2010).*

Para além das instruções supra, a Circular n.º 8/2010 aborda também o tratamento da provisão para garantia a clientes, que passa a ser fiscalmente aceite nos termos previstos no Artigo 39.º do CIRC, bem como das provisões para perdas esperadas em contratos de construção que não são aceites fiscalmente.

Assim sendo, apresentamos de forma resumida a movimentação contabilística dos contratos de construção em SNC, para os casos em que a percentagem de acabamento/gastos incorridos não sejam coincidentes com a percentagem de facturação.

➤ **Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade:**

% acabamento > % facturação	Débito 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos (a) Crédito 72 Prestações de serviços (a)
% acabamento < % facturação	Crédito 72 Prestações de serviços (a) Crédito 282 Rendimentos a reconhecer (a)
Perdas esperadas no contrato (gastos totais > rédito total)	Débito 676 Provisões para contratos onerosos (b) Crédito 296 Contratos onerosos (b)

a = (% acabamento - % facturação);  
b = (gastos totais – rédito total).

# ORA newsletter

---

**Nº 56 – SETEMBRO/2011**  
(circulação limitada)

➤ **Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade:**

Gastos incorridos > facturação	Débito 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos (c) Crédito 72 Prestações de serviços (c)
Gastos incorridos < facturação	Crédito 72 Prestações de serviços (c) Crédito 282 Rendimentos a reconhecer (c)

c = (gastos incorridos – facturação)

Em síntese, de acordo com as instruções da NCRF 19 (Contratos de Construção), os custos relacionados com o contrato são sempre reconhecidos como gasto do período, não havendo lugar ao reconhecimento de obras em curso na conta 36 ("Produtos e trabalhos em Curso") dependendo a contabilização dos desfechos estimados.

- Luísa Galante -

**Bibliografia:**

- Directriz contabilística n.º 3/91 – "Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção".
- Circular 5/90 de 17 de Janeiro – "Obras de Carácter Plurianual".
- IAS 11 – "Contratos de Construção".
- NCRF 19 – "Contratos de Construção".
- Circular 8/2010 de 22 de Julho – "Contratos de Construção" (revoga a Circular 5/90).

# ORA newsletter

---

Nº 56 – SETEMBRO/2011  
(circulação limitada)

## REVISORES E AUDITORES

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas publicou recentemente o nº 53 da sua revista trimestral (Abril a Junho de 2011).

Salientamos pelo seu interesse as seguintes matérias/artigos:

- i) **Partes Relacionadas** – Este artigo trata dos procedimentos específicos a desenvolver sobre as transacções com partes relacionadas fora da actividade operacional da empresa e quando são identificadas transacções e relacionamentos com partes relacionadas não identificadas/divulgadas pela Gestão. A principal dificuldade do auditor prende-se em garantir a identificação da totalidade dos relacionamentos e das transacções com partes relacionadas não identificadas pela Empresa. São também abordados os aspectos fiscais decorrentes dos preços de transferência e apresentado um plano de trabalho que sintetiza os procedimentos requeridos pela ISA 550 – clarificada.
- ii) **Demonstrações Financeiras Combinadas** – Este artigo tem como objectivo proporcionar uma melhor compreensão dos termos que são comumente usados no contexto de preparação de demonstrações financeiras combinadas e outros tipos de informação financeira combinada.
- iii) **SGPS: Tributação da Alienação de Partes Sociais** – Este artigo pretende apresentar de forma compreensiva o regime fiscal da alienação de partes sociais por SGPS, identificando e sistematizando os aspectos relevantes suscitados pelos diferentes métodos contabilísticos, em conjugação com os normativos fiscais aplicáveis.
- iv) **Governança das Sociedades nas Empresas Europeias** – A fim de avaliar a eficácia do actual quadro de governação das sociedades que operam na UE, a Comissão publicou em Abril de 2011, um Livro Verde intitulado de “*UE Corporate Governance Framework*”, o qual é uma extensão de um trabalho anterior da Comissão, publicado em Junho de 2010, sobre a governação das sociedades nas Instituições Financeiras e as suas políticas de remunerações. O Livro Verde pretende identificar as questões-chave da boa governação das sociedades e, ao mesmo tempo, rever o nível de governação das sociedades, nos diferentes Estados Membros.

*Nota: Esta publicação da ORA é genérica e o objectivo é meramente informativo. Não tem a intenção de substituir a necessidade de consulta dos diplomas mencionados ou o recurso a opinião profissional para os temas tratados em função dos casos concretos de cada entidade.*