

SNC – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

OTOC

Sergio Pontes

Luis Baptista

SIGLAS

DC - DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA

CSC – CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS

IAS – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

IFRIC – INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE

IFRS – INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

NCRF – NORMAS CONTABILÍSTICAS E CONTABILIDADE E RELATO FINANCEIRO

NCRF-PE – NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO PARA PEQUENAS ENTIDADES

NI – NORMAS INTERPRETATIVAS

OTOC – ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

PCGA – PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS GERALMENTE ACEITES

POC – PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

SNC – SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

I. INTRODUÇÃO, OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA FORMAÇÃO	6
II. ENQUADRAMENTO NORMATIVO	7
III. DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	8
IV. TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	13
V. COMBINAÇÕES E SEGMENTAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	15
VI. OS RÉDITOS DO CONTRATO	19
VII. OS CUSTOS DO CONTRATO	24
VIII. CONTRATOS COM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	30
IX. CONTRATOS SEM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	45
X. PERDAS ESPERADAS	49
XI. ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS	55
XII. DIVULGAÇÕES	58
XIII. O ENQUADRAMENTO FISCAL DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	60
XIV. IFRIC 15 – ACORDOS PARA A CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS	73
XV. ALGUMAS SUGESTÕES PRÁTICAS	76
XVI. BIBLIOGRAFIA	78

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO, OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA FORMAÇÃO	6
II. ENQUADRAMENTO NORMATIVO	7
1. NORMAS APLICÁVEIS.....	7
2. QUAL O OBJECTIVO DESTAS NORMAS?	7
III. DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	8
1. DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	8
IV. TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	13
1. OS VÁRIOS TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	13
2. OS CONTRATOS DE “COST PLUS”	13
3. OS CONTRATOS DE PREÇO FIXADO.....	14
V. COMBINAÇÕES E SEGMENTAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	15
1. ENQUADRAMENTO.....	15
2. COMBINAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	15
3. SEGMENTAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	17
4. ACTIVOS ADICIONAIS	17
VI. OS RÉDITOS DO CONTRATO	19
VII. OS CUSTOS DO CONTRATO	24
VIII. CONTRATOS COM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	30
1. AVALIAÇÃO DO GRAU DE FIABILIDADE DAS ESTIMATIVAS	30
2. MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO.....	34
3. DETERMINAÇÃO DO GRAU DE ACABAMENTO	43
IX. CONTRATOS SEM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL.....	45
1. MÉTODO DO LUCRO NULO.....	45
X. PERDAS ESPERADAS	49
XI. ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS	55

XII. DIVULGAÇÕES	58
XIII. O ENQUADRAMENTO FISCAL DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	60
1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	60
2. APLICAÇÃO DOS MÉTODOS NA ÓPTICA FISCAL	64
3. TRANSIÇÃO DO POC PARA O SNC NA ÓPTICA FISCAL	66
4. PROVISÃO PARA GARANTIAS NA ÓPTICA FISCAL	69
5. IMPOSTOS DIFERIDOS	72
XIV. IFRIC 15 – ACORDOS PARA A CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS	73
XV. ALGUMAS SUGESTÕES PRÁTICAS	76
XVI. BIBLIOGRAFIA	78

I. INTRODUÇÃO, OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA FORMAÇÃO

1. O tratamento contabilístico dos contratos de construção, de acordo com o SNC, é uma das matérias contabilísticas em que a utilização do conceito de balanceamento entre réditos e gastos, vulgo *matching*, está mais patente, resultando numa total irrelevância da forma a favor da substância. Verificaremos que a facturação – forma – é completamente irrelevante para efeitos de registo do rédito, sendo este reconhecido em função da produção efectiva associada ao contrato – substância do trabalho realizado.
2. Pelos motivos expostos, esta matéria constitui para os profissionais da contabilidade um interessante desafio intelectual e profissional.
3. O domínio de alguns conceitos teóricos, tais como, o de contrato de construção, o de rédito, o de fase de acabamento, entre outros, constitui-se como ferramenta mental essencial a uma adequada compreensão da matéria. Desta forma, a assimilação dos referidos conceitos é o desafio cuja superação permitirá dominar a aplicação prática dos métodos de reconhecimento.
4. Interessa igualmente aclarar o âmbito de aplicação deste normativo, o qual não se restringe à construção de obras públicas ou privadas, mas é substancialmente mais vasto, podendo aplicar-se, em certas circunstâncias, à construção de qualquer activo.
5. Explicitados os conceitos e o âmbito de aplicação, procede-se à análise dos métodos, os quais dependem das circunstâncias. É neste fase que surgem algumas divergências entre a contabilidade e a fiscalidade. A este propósito, incluímos no Manual capítulo específico sobre a fiscalidade dos contratos de construção.
6. É ainda de mencionar, que por força das regras da supletividade, e sendo esta uma matéria de balanceamento entre gastos e réditos, é a sua aplicação obrigatória a entidades de todas as dimensões, não consagrando a lei, ou as normas, qualquer isenção para as designadas pequenas entidades.
7. Em suma, o que procurámos fazer ao longo do manual, foi explicitar – exemplificando – o conteúdo das normas relacionadas com os contratos de construção. Só a prática, as dúvidas quotidianas e a troca de experiências entre profissionais, permitirão uma análise e aplicação das normas mais profunda e uniforme.
8. Este é apenas mais um contributo para esforço de percepção do SNC.

Os autores, Janeiro de 2011

II. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

1. NORMAS APLICÁVEIS

9. A temática dos contratos de construção encontra-se tratada do ponto de vista contabilístico na NCRF nº19, aprovada pelo Aviso nº 15655 de 2009, tendo esta por base a IAS nº 11 - Contratos de Construção, adoptada na União Europeia pelo texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.
10. Já de acordo com os princípios contabilísticos anteriores aplicáveis em Portugal, vulgo POC, esta temática assumia uma relevância preponderante, tendo a Comissão de Normalização Contabilística reconhecido a necessidade de criar a DC nº3 de 19 de Dezembro de 1991 entretanto revogada, com efeitos a de 1 de Janeiro de 2010, pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

2. QUAL O OBJECTIVO DESTAS NORMAS?

11. Qualquer que seja a norma nacional ou internacional a que façamos referência, o objectivo é comum.
12. Ao contrário do que inicialmente podemos ser levados a pensar, a norma dos contratos de construção não é, como inspirava a antiga DC nº3 entretanto revogada, uma “variação” ou uma “pormenorização” da norma dos inventários, nem é efectivamente, uma norma “de rubricas de balanço”, mas sim uma norma relacionada com o desempenho financeiro. Como procuraremos demonstrar ao longo deste manual, o que se pretende é responder à problemática do balanceamento, ou do “matching”, entre os réditos e os gastos nas demonstrações financeiras das entidades contratadas. De forma simplista é uma norma que procura resolver o problema do “princípio da especialização dos exercícios” nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.
13. A corroborar esta nossa ideia, chamamos a atenção para o facto de, nas obras anglo-saxónicas mais relevantes de contabilidade, estas matérias serem muitas vezes tratadas juntamente com o tema do rédito.

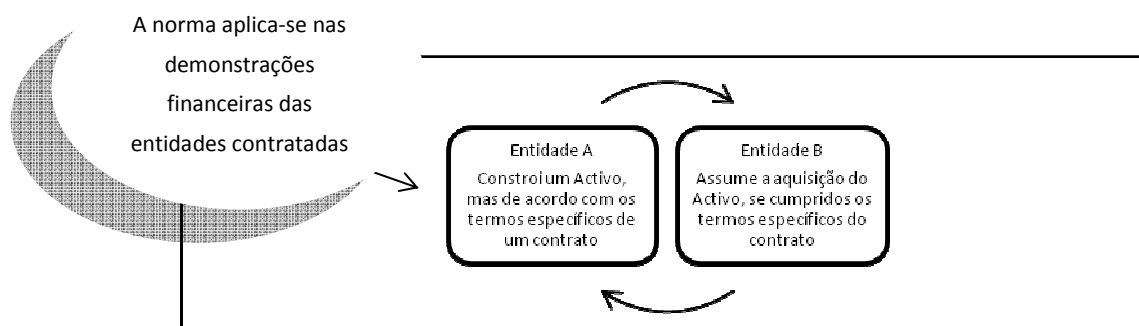
III. DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

1. DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

14. De modo a que se entenda o tema em questão, existem três definições relevantes que devemos ter presentes quando tratamos de questões sobre contratos de construção. Estas definições encontram-se, quer na NCRF nº19, quer na IAS nº11, no parágrafo nº3.
15. A primeira das definições - e para a qual pedimos particular atenção - é a de contratos de construção.
16. Estamos em crer que muita da dificuldade de interpretação e aplicação destas normas se relaciona com o facto de não ser bem compreendida esta definição.
17. Na expressão "contrato de construção", é muitas vezes atribuída exclusivamente à palavra construção, o sentido de "construção civil" e não é pouco comum ouvirmos falar em "obras" quando estamos perante estas matérias. Os contratos de construção podem incluir mas não se esgotam, na construção civil.
18. Porventura o nome da norma deveria ser: o tratamento da construção de activos nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.
19. Portanto e conforme refere o parágrafo 4 da NCRF nº19, podemos estar no âmbito de um contrato de construção a reconhecer a edificação de "uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel". Eventualmente podemos também incluir neste âmbito, não só um activo individual, mas conjuntos de activos desde que "estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final", por exemplo a "construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.". Ainda podemos incluir, segundo o parágrafo 5 da NCRF nº19, os "contratos para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos" e "contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.". Todos estes podem estar no âmbito das normas de contratos de construção.
20. Analisemos então a definição propriamente dita. Um contrato de construção é segundo o §3 da NCRF nº19 e da IAS nº11, "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.”

21. Para a compreensão conceptual interessa-nos em primeiro lugar entender que, para estarmos no âmbito da norma, necessitamos de ter um contrato especificamente negociado para a construção de um activo. Esquemáticamente:



Fonte: autores

22. A dimensão contabilística desta relação é melhor compreendida quando confrontada com os critérios de reconhecimento do rédito - é o que faremos de seguida.
23. A NCRF nº20 relativa ao rédito prescreve na a) do seu §14 que o reconhecimento do rédito de uma venda de um bem deve entre outras premissas obrigatórias, implicar que o vendedor “tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens”. Atente-se ao seguinte exemplo:

Exemplo:

Uma entidade fabrica equipamentos específicos, a pedido, para a indústria automóvel. O equipamento é fabricado em partes, sendo as peças montadas e instaladas nas fábricas dos clientes. A propriedade legal do equipamento é apenas transferida quando um cliente aceita a entrega e, a instalação e a inspecção estejam concluídas. Os clientes pagam o equipamento após aceitar a entrega.

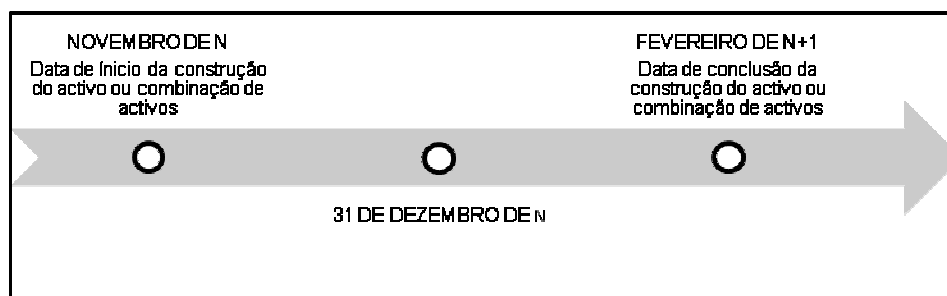
Imaginemos que um determinado cliente não estava satisfeito com o equipamento instalado e consequentemente não aceitou a entrega.

Neste caso a entidade não pode reconhecer rédito porque os riscos e as vantagens da propriedade não foram transferidas para o cliente. Assim o equipamento permaneceria no inventário da entidade.

Se atentarmos à substância deste exemplo, constatamos que a vantagem de poder produzir automóveis e com as suas vendas obter benefícios económicos, não se encontrava ainda ao alcance do cliente, mas sem assumir a recepção do equipamento, o respectivo pagamento da contraprestação e com isso o risco do seu não devido funcionamento também não é do cliente, pelo menos enquanto este não aceitar a entrega.

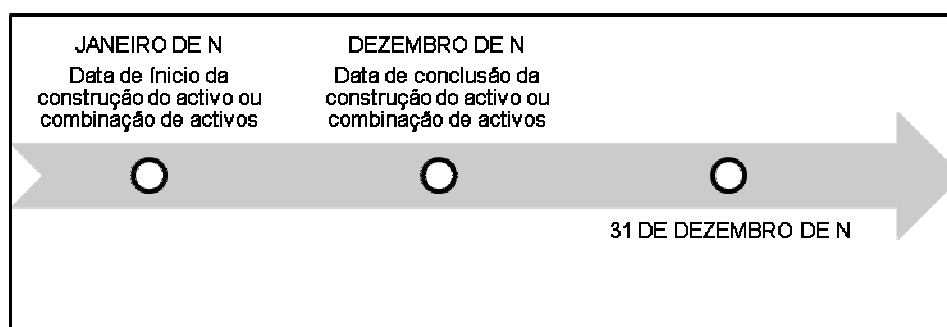
Fonte: autores

24. Serviu esta incursão pela norma do rédito para tentar transmitir a ideia de que, e ao contrário do exemplo acima, quando falamos de contratos de construção, os riscos e as vantagens estão a ser “antecipadamente” transmitidos logo durante a construção do activo.
25. Aprofundemos a questão. Como são contratos especificamente negociados, normalmente o construtor constrói activos para um determinado cliente, de acordo com as individualizações deste e portanto dificilmente o conseguirá vender a outro cliente. Deste modo teria um risco de recuperabilidade de inventários se não conseguisse concluir a venda com o cliente originário. Para tal o comprador do activo assume no contrato que, se o activo estiver construído de acordo com essas especificações, tem necessariamente de assumir a sua aquisição. Conclusão a entidade contratada não tem o risco.
26. Por outro lado, o construtor terá que construir o activo para o cliente específico -muitas vezes em terrenos do próprio cliente, não o podendo vender a terceiros sem penalizações e portanto também não tem as vantagens da posse desse activo.
27. Do ponto de vista da entidade contratada - o construtor do activo - os riscos e as vantagens estão a ser transferidos à medida que o activo vai sendo construído.
28. Este facto implica que o rédito seja assumido à medida do período em que o activo vai sendo construído. Como é óbvio os custos relacionados com esses réditos deverão ser assumidos em gastos na mesma proporção.
29. É face a esta conclusão que a norma determina como seu propósito a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Assim, reforçamos, procura-se aqui responder ao problema do balanceamento entre os réditos e os gastos, nas demonstrações financeiras das entidades contratadas. Este problema, como é óbvio, só se coloca se a data em que a actividade do contrato for iniciada num período de relato e a data em que a actividade é concluída se situar num novo período de relato.
30. Um pequeno exemplo esquemático:



Fonte: autores

31. Chamamos a atenção para o facto do contrato no esquema acima não ter uma duração superior a um ano, mas apenas três meses. Este facto não limita a sua inclusão no âmbito dos contratos de construção, porque a questão da imputação dos réditos e dos gastos aos períodos de relato onde ocorrem, persiste.
32. Por outro lado, um contrato com uma duração de doze meses pode não se encontrar no âmbito dos contratos de construção.
33. Atente-se ao esquema:



Fonte: autores

34. Neste caso um problema de acréscimo não se coloca. Com um exemplo prático:

Exemplo:

No âmbito de um contrato, um contratante compromete-se a pagar 20.000 euros, para remodelar uma divisão da sua fábrica. A estimativa inicial dos custos do contrato em 01 de Janeiro n, a data do início do contrato acordado é de 15.200 euros.

O preço do contrato será pago após a conclusão da renovação.

A remodelação foi concluída em 31 de Dezembro n, a um custo de 16.250 euros (ou

seja os custos reais).

Embora este contrato se enquadre na definição de um contrato de construção, toda a construção é efectuada num único período (supondo que a entidade não prepara demonstrações financeiras intercalares). Por conseguinte, não é necessário imputar os réditos e os custos do contrato em diferentes períodos contabilísticos. Assim a fase de acabamento é 0% no início e 100% no final do período contabilístico.

Os réditos de 20.000 euros e os custos de contrato de 16.250 euros são reconhecidos em n.

Fonte: autores

IV. TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

1. OS VÁRIOS TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

35. Ainda no âmbito das definições constantes do parágrafo nº3 quer na NCRF nº19, quer na IAS nº11, encontram-se aclarados os vários tipos de contratos de construção. Os contratos de construção podem ser subdivididos de várias formas: por tipo de activos construídos; por prazo; pela complexidade; pela tecnologia envolvida, ou outra divisão que se entenda. Do ponto de vista da norma e por efeitos práticos, entendeu-se proceder a uma divisão que se relaciona com as condições necessárias para garantir que o contrato tenha um desfecho fiavelmente estimado.
36. Deste modo os contratos de construção podem ser de *"cost plus"*, ou de preço fixado, conceitos que importa analisar e que serão utilizados quando se tratar da questão do desfecho fiavelmente mensurado.

2. OS CONTRATOS DE "COST PLUS"

37. Um contrato de *"cost plus"* é segundo o parágrafo 3 da NCRF nº19 "um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada."
38. É assim um contrato de custos reembolsáveis, em que se determina o preço do activo a ser transaccionado adicionando aos custos – directos e/ou indirectos, convertidos muitas vezes em custos por unidade, uma percentagem – que no fundo representa a margem de lucro da entidade contratada.
39. Este tipo de contrato tem a vantagem de não necessitar de muita informação para ser gerido e calculado, é transparente, porque ambas as partes conhecem o cálculo do preço de venda e portanto tende a ser mais justo e é estável porque garante ao contratado uma margem de lucro fixa. Tem seguramente a desvantagem de não promover a eficiência, porque quem produz o activo não obtém mais lucro por desenvolver uma gestão mais eficiente dos recursos envolvidos, mas muitas vezes antes pelo contrário.

3. OS CONTRATOS DE PREÇO FIXADO

40. Um contrato de preço fixado é, segundo o parágrafo 3 da NCRF nº19, “um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de “output” que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.”.
41. Neste tipo de contratos, o valor da contraprestação a pagar pelo valor do activo não depende directamente do conjunto de recursos gastos pelo construtor, ao contrário do contrato de “cost plus”.
42. Este tipo de contrato tem a vantagem de estimular a eficiência do contratado para a diminuição dos recursos envolvidos e com isso aumentar a sua margem de lucro, mas apresenta o risco de existir maior volatilidade na obtenção da sua margem.

V. COMBINAÇÕES E SEGMENTAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

1. ENQUADRAMENTO

43. A matéria de contratos de construção e à semelhança de outras matérias contabilísticas, deve ser analisada transacção a transacção, ou neste caso contrato a contrato. Todavia, em algumas situações, uma entidade pode ser contratada para a construção de mais do que um activo.

44. Deste modo podem ser identificadas as seguintes situações:



Fonte: autores

45. De acordo com a substância económica, diversos contratos podem dar origem à sua combinação e à criação de um único contrato de construção para efeitos contabilísticos e por outro lado, um único contrato pode ser segmentado em vários contratos de construção do ponto de vista contabilístico.

2. COMBINAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

46. Como referimos, a combinação de contratos de construção origina-se, quando vários contratos são contabilizados como um único contrato de construção.

47. A combinação de contratos de construção não é opcional, mas depende da substância económica.

48. Importa chamar a atenção que o facto de combinarmos ou não, diversos contratos (instrumentos jurídicos), num único contrato de construção, pode trazer impactos ao nível dos resultados, dado que a fase de acabamento e a respectiva margem reconhecida na demonstração dos resultados, que resulta da soma de vários contratos poderá não ser a mesma do que a que resulta da combinação dos mesmos.

49. Deste modo e segundo o parágrafo 9 da NCRF nº19, “um grupo de contratos, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve

ser tratado como um contrato de construção único quando: a) O grupo de contratos seja negociado como um pacote único; b) Os contratos estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e c) Os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.”. Veja-se um exemplo:

Exemplo:

Uma entidade é contratada para projectar e construir uma linha de caminhos de ferro que passa através de cinco plantações de madeira e posteriormente estabelece uma ligação ao sistema de caminhos de ferro nacional.

O objectivo é otimizar a eficiência do transporte de madeira das terras dos agricultores ao sistema ferroviário nacional.

O comprimento da pista nas terras de cada agricultor pode variar e não é necessariamente proporcional ao tamanho das plantações dos agricultores.

Na contratação a entidade negociou com os agricultores colectivamente.

No entanto, após os agricultores concordaram em celebrar o contrato com a entidade para realizar o projecto, decidiram-no fazer através de contratos separados.

Cada agricultor está contratualmente obrigado a pagar à entidade 100.000 euros para a concepção e construção da parte da ferrovia a ser construída na sua terra.

A entidade trata o grupo de contratos com os cinco agricultores como um contrato de construção única, dado que:

- a. o grupo de cinco contratos foi negociado como um pacote único para a concepção e a construção da linha de caminhos de ferro;
- b. os contratos estão tão intimamente interrelacionados que são, de facto, parte de um projecto com uma margem de lucro global – a ferrovia concebida e construída para a eficiência geral nas plantações dos cinco agricultores. As despesas efectuadas em terras de cada agricultor não têm qualquer influência sobre o 100.000 euros (quantidade fixa) que cada agricultor é obrigado a pagar à entidade; e
- c. os contratos são executados simultaneamente ou numa sequência contínua – a construção da linha de caminhos de ferro é necessariamente projectada simultaneamente e será construída simultaneamente ou numa sequência contínua.

Fonte: Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2))

3. SEGMENTAÇÕES DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

50. De forma semelhante à combinação, também na segmentação o facto de dividirmos um único contrato (instrumento jurídico), em vários contratos de construção, ou não, pode resultar em impactos ao nível dos resultados, pois a fase de acabamento e a respectiva margem pode ser reconhecida na demonstração dos resultados de formas distintas.
51. Deste modo e segundo o parágrafo 8 da NCRF nº19 “quando um contrato cobrir vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando: a) propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo; b) cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e c) os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.”. Analise-se também aqui um exemplo:

Exemplo:

Uma entidade ganhou um contrato no valor de 5.000.000 euros (preço fixo) para construir uma estrada de 1.000 quilómetros e construir um estádio de futebol.

A entidade apresentou propostas separadas para a construção da estrada e do estádio.

As propostas foram consideradas nos processos de licitação competitiva em separado.

Neste caso a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado, dado que:

- (a) propostas separadas foram apresentadas para a estrada e o estádio;
- (b) a estrada e o estádio estavam sujeitas a negociação separada e a entidade e a autoridade de transporte foram capazes de aceitar uma proposta e rejeitar a outra – evidenciado por propostas separadas concedidas independentemente umas das outras; e
- (c) ao preparar as propostas distintas, a entidade deve ter sido capaz de separar os custos e, portanto, os custos e os réditos para cada activo podem ser identificadas.

Fonte: Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2))

4. ACTIVOS ADICIONAIS

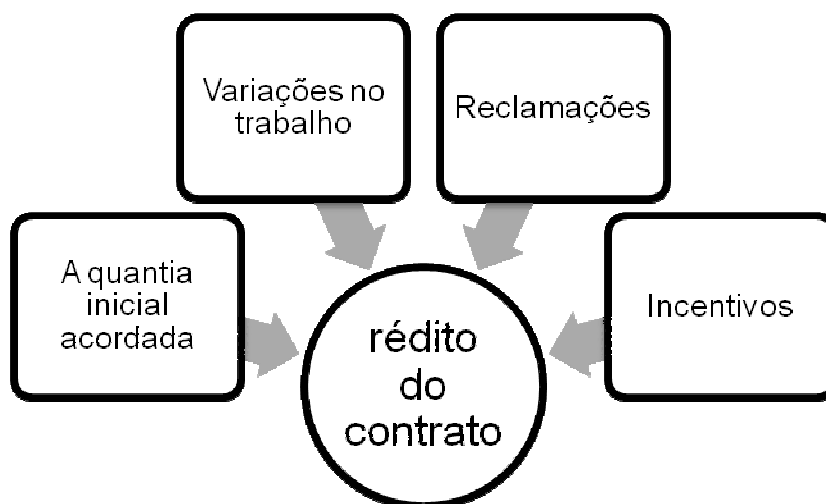
52. Ainda relacionado com esta temática das segmentações, é exequível que um contrato antecipe a possibilidade de construir um activo

adicional por opção do cliente, ou eventualmente existir no decorrer da construção do activo originário, dentro do contrato de construção originário, a possibilidade deste ser alterado para incluir a construção de um activo adicional.

53. Essa construção deve e de acordo com o parágrafo 10 da NCRF nº19 “ser tratada como um contrato de construção separado quando: a) o activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou b) o preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato”.

VI. OS RÉDITOS DO CONTRATO

54. Após a leitura dos primeiros pontos do Manual, deve ser claro que a problemática dos contratos de construção centra-se quer nos réditos do contrato, quer nos custos do contrato, e, no balanceamento entre eles.
55. Analisaremos em primeiro lugar o rédito.
56. O rédito é segundo o parágrafo 7 da NCRF nº20 “o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.” e de acordo com o parágrafo 12 da NCRF nº19, é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.
57. O rédito de um contrato de construção é constituído por 4 componentes conforme o esquema abaixo (vide parágrafo 11 da NCRF nº19):

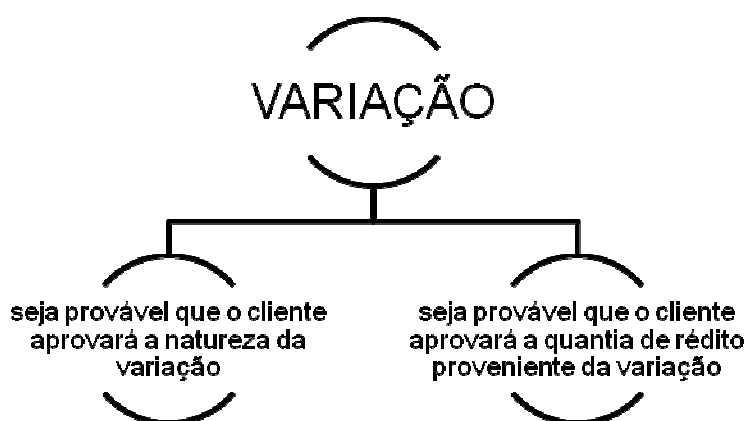


Fonte: autores

58. Da leitura do esquema acima podemos concluir que o rédito do contrato pode ser composto por várias parcelas.
59. Seguramente a primeira será a quantia inicial acordada, ou seja, a quantia que representa a contraprestação a receber pela entidade contratada, pela produção do activo a ser fornecido. A esta quantia inicial poderão ser adicionadas ou subtraídas as restantes.
60. O conceito de variações no trabalho encerra todas as instruções dadas pela entidade contratante, ou seja o cliente, para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o

contrato. Chamamos a atenção para o facto deste âmbito poder ser alargado ou reduzido, como consequência de uma variação e deste modo o rédito ser aumentado ou reduzido. Esta chamada de atenção cremos ser importante, dado que o nome comum destas variações é a de “trabalhos adicionais”, o que de forma confusa nos condiciona apenas para as variações positivas.

61. Na análise às variações deveremos ter em atenção que uma variação nem sempre implica consciência por parte do cliente de que a está a solicitar, ou sequer que seja uma variação relevante em termos do contrato, nem tão pouco que a tem que suportar.
62. Muitas vezes os pequenos ajustamentos são absorvidos pelo valor acordado inicialmente, quer pelo contratado se forem positivos, quer pelo contraente se forem negativos, não existindo assim qualquer variação.
63. Deste modo torna-se condição necessária para a consideração das variações como rédito, que, segundo a alínea a) do parágrafo 13 da NCRF nº19 “seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação”, pois sem esta condição satisfeita não será possível garantir que a variação se transforme num influxo bruto de benefícios económicos. Esquematicamente:

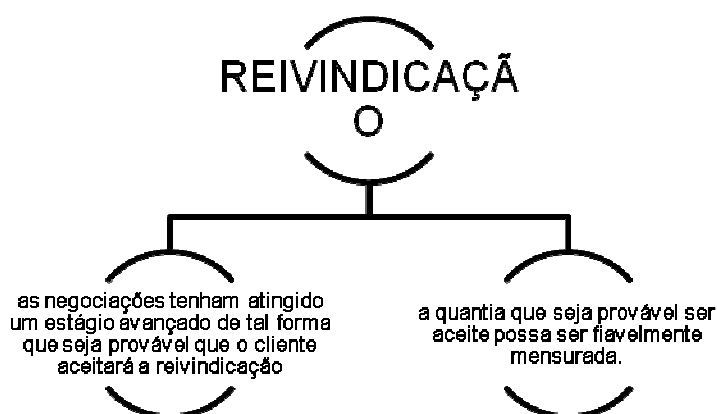


Fonte: autores

64. No que respeita às reivindicações, também designadas muitas vezes por reclamações, chamamos a atenção para o facto de, neste contexto, o emissor dessa reivindicação ou reclamação ser a entidade contratada, ou seja o fornecedor, quem constrói o activo. O que se pretende é espelhar as situações em que a entidade contratada procura cobrar do cliente, ou eventualmente de uma outra terceira parte, sobre a forma de reembolso, determinados custos não incluídos no valor inicial acordado.
65. Tais reivindicações, indica-nos a norma, podem surgir de atrasos causados pelo cliente, determinados erros nas especificações

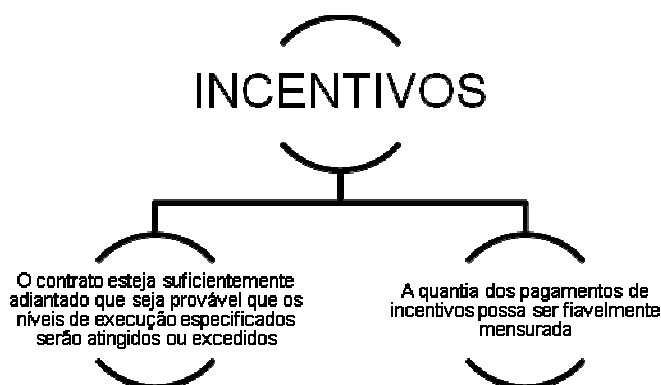
iniciais, ou na concepção, ou ainda de alterações discutidas nos trabalhos do contrato.

66. Como falamos de réditos e portanto de rendimentos, temos que ter presente que o normativo exerce alguma cautela, diríamos utilizando uma terminologia mais contabilística, alguma prudência. Assim e dado que numa reivindicação, temos que considerar não só a parte que inicia a reclamação, mas também o seu receptor, e este nem sempre se encontra disposto a aceitar essa reivindicação. Portanto o reconhecimento deste rédito e/ou eventualmente a sua mensuração estão sujeitos a uma grande volatilidade, e, dependem na sua grande maioria do resultado da negociação entre as partes. Deste modo, segundo o parágrafo 14 da NCRF nº19 as reivindicações somente são incluídas no rédito do contrato quando as negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que, seja provável que o cliente aceitará a reivindicação e a quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fiavelmente mensurada. Esquemáticamente:



Fonte: autores

67. Finalmente os pagamentos de incentivos respeitam os valores que eventualmente sejam pagos à entidade contratada para construir o activo, se este conseguir atingir ou exceder determinados níveis de desempenho contratualizados, por exemplo se conseguir terminar o contrato até ou antes de uma determinada data.
68. Dado que estes incentivos estão previstos na redacção do contrato, ou em eventuais adendas, desde que cumpridas as condições, o reconhecimento do rédito não deve suscitar dúvidas de maior. Assim, a imposição da norma para o seu reconhecimento direcciona-se para a probabilidade de se atingir os determinados níveis de desempenho. Esquemáticamente:



Fonte: autores

69. Uma última chamada de atenção para as incertezas. Em conformidade com o acima referido, a mensuração do rédito do contrato resulta do justo valor da retribuição recebida ou a receber afectada. Face ao que também foi referido a probabilidade e a substância económica que estão intimamente envolvidas quer com o reconhecimento, quer com a sua mensuração, não podem ser medidas com precisão, pelo que a assunção do rédito nas demonstrações financeiras depende da estimativa de um conjunto de pressupostos incertos.
70. Como nos refere o parágrafo 28 da NCRF nº4, o “uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade”, tanto mais que a compreensibilidade, característica qualitativa da informação financeira definida na estrutura conceptual, pressupõe ela própria que os utilizadores tenham um conhecimento razoável da contabilidade e portanto da necessidade do uso de estimativas.
71. Estas estimativas devem ser revistas a cada data do relato e alteradas se a avaliação presente nos trazer novos factos, que nos modifiquem as conclusões anteriormente elaboradas.
72. A aplicação dos efeitos dessa alteração deve sê-lo de forma prospectiva, isto é, o acerto positivo ou negativo do rédito assumido ou por assumir, deve ser efectuado, no período corrente, em sede de resultados (deste modo directamente na demonstração dos resultados), não existindo a necessidade de alterar os comparativos.
73. O mesmo raciocínio não se aplica se estivermos não na presença de uma alteração de estimativa, mas de um erro. Os efeitos do ajustamento deste, já devem ser sentidos nos comparativos, através de uma reexpressão retrospectiva. Para um desenvolvimento desta matéria recomendamos a leitura da NCRF nº04.
74. Concluindo, podemos dizer que o rédito do contrato resulta da fórmula:

Quantia inicialmente acordada + variações + reclamações + incentivos.

75. As variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato, devem ser incluídas no crédito de um contrato de construção apenas até ao ponto em que seja provável que resultem em crédito e estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

VII. OS CUSTOS DO CONTRATO

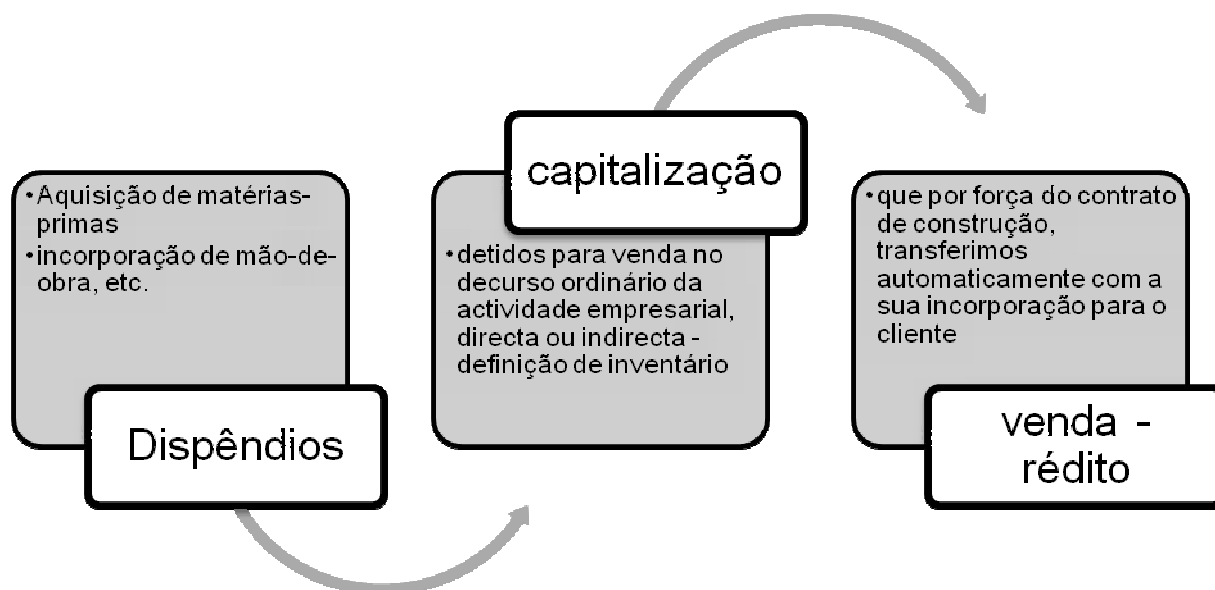
76. Os fluxos empreendidos por uma entidade passíveis de serem considerados custos do contrato estão contemplados na NCRF nº19 nos parágrafos 16 a 21.
77. A tempestividade da atribuição de custos ao contrato, vai desde a data em que existe a garantia económica - ou melhor a forte probabilidade - de que o mesmo vai ser contratualizado e portanto podem ser considerados custos ainda antes do documento jurídico, que vincula a contratação, estar efectivamente assinado, até à conclusão final do contrato.
78. Estes custos encontram-se organizados em três categorias conforme esquema abaixo:



Fonte: autores

79. Esta disposição e nomeadamente o que se enquadra dentro dos custos do contrato, encontra-se directamente relacionada com a natureza do activo nas Demonstrações Financeiras da entidade contratada - construtor.
80. Com efeito, se atentarmos à substância deste tipo de dispêndios para a entidade que constrói o activo, concluímos que, estes são simultaneamente "detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, ou no processo de produção para tal venda, ou ainda na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços", que no momento que se qualificam como tal, por força do contrato de construção são automaticamente vendidos. Este enquadramento

que acabamos de fazer é a definição de inventários da NCRF nº18. Esquemáticamente:



Fonte: autores

81. Deste modo o tratamento dos custos do contrato - e atenção que a expressão encontra-se bem empregue - , custos e não gastos, porque o que aqui se trata é de atribuir valor a um activo, só sendo gasto no momento em que os incorporamos no contrato e assumimos a venda (rédito), têm um tratamento semelhante ao prescrito para a norma dos inventário.
82. O primeiro grupo de custos, são, se quisermos, os custos do "produto" e respeitam aos que se relacionam com o contrato específico que estamos a tratar do ponto de vista contabilístico e contemplam os definidos no parágrafo 17 da NCRF nº19:

directamente atribuíveis

- Custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
- Custos de materiais usados na construção;
- Depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- Custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- Custos de alugar instalações e equipamentos;
- Custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- Custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- Reivindicações de terceiras partes.

Fonte: parágrafo 17 da NCRF nº19

83. Eventualmente numa construção de um activo, o contratado (fornecedor do activo), dificilmente terá a capacidade de planear a construção com um tal grau de precisão que não existem quaisquer excedentes, por exemplo de materiais adquiridos em excesso no final da mesma.
84. Importa portanto referir a venda destes materiais excedentários e o rendimento por estes gerado deve ser utilizado para reduzir os custos respectivos de cada uma das rubricas, a menos que esteja já contemplado como rédito do contrato conforme o definimos acima.
85. Nesta categoria de custos também se enquadram os incorridos para assegurar o contrato desde de que estes possam ser separados, identificados e mensurados de forma fidedigna e como já foi acima mencionado a probabilidade de obtenção do contrato seja real. Ainda assim e de uma forma consistente com as restantes normas, se estes custos já foram, em reportes financeiros anteriores, reconhecidos (contabilizados) como gastos, porque se entendeu por exemplo que a probabilidade de contratualização do contrato não era substancial, já não poderão ser incluídos nos custos do contrato em período subsequente, quando eventualmente este já foi garantido.
86. O segundo grupo de custos direcciona-se para a entidade como construtora e compreende os atribuíveis à actividade do contrato em geral, ou seja, os custos de escala. Numa entidade que construa pontes, poderemos para além dos custos que sejam atribuíveis à construção de uma ponte específica, considerar num contrato, uma parte dos custos que a entidade incorreu em desenvolver um novo modelo de pontes, o desenvolvimento de um

tipo de junta especial que aplica em todas as suas construções de pontes e que também a utiliza parcialmente neste contrato de construção. Assim, nesta categoria de custos são considerados os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico, os seguros de construção que normalmente são contratualizados para a entidade como um todo e os gastos gerais de construção, que incluem nomeadamente o custo de processar os salários, dado que em algumas entidades o número de empregados pode ser significativo e a componente administrativa de gerir as “folhas de horas” trabalhadas por cada um, em cada contrato, pode implicar o custo de um empregado adicional para o fazer.

87. Nesta rubrica também é possível enquadrar custos dos empréstimos obtidos previsto na NCRF nº10, desde que a política contabilística da entidade seja a capitalização deste tipo de custos.
88. Conforme prevê a NCRF nº10, no seu parágrafo nº8 “os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.”
89. Normalmente neste tipo de contratos os activos qualificam-se para a capitalização porque qualquer um destes “leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto... .. para venda.” - ver parágrafo 4 da NCRF nº10.
90. Esta capitalização, se por esta se optar, deve ser efectuada tendo em consideração “os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo que se qualifica não tivesse sido feito.” - ver parágrafo 10 NCRF nº10.
91. Este processo é relativamente simples se um empréstimo tiver sido contraído especificamente para a construção de um activo. Todavia, é possível para uma entidade ainda que apenas tenha contraído financiamento para a sua actividade de uma forma global - por exemplo contratualizou um conjunto de contas correntes caucionadas que utiliza à medida que necessita de financiamento nas suas construções, ou na sua actividade corrente - e ainda assim capitalizar custos de empréstimos obtidos. Para tal, deveremos analisar as rubricas do contrato que necessitaram de saídas de verbas, ou necessidades de financiamento, deduzidas das rubricas que geraram entradas de dinheiro.
92. Do ponto de vista prático, necessitamos de criar um mapa de necessidades de financiamento do contrato e determinar as reais necessidades de liquidez que este apresentou.

Exemplo:

Uma entidade realizou os seguintes dispêndios:

	Necessidades de financiamento		
	Hoje	30 dias	60 dias
Aquisição 1.000 Euros de materiais a pronto	1.000,00 Euros	-	-
Aquisição 2.000 Euros de materiais a 30 dias	-	2.000,00 Euros	
Aquisição 1.500 Euros de materiais a 60 dias	-	-	1.500,00 Euros
Depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato	-	-	-
	1.000,00 Euros	2.000,00 Euros	1.500,00 Euros
Fonte: autores			

93. A esta necessidade deverá ser finalmente aplicada uma taxa de capitalização que segundo o parágrafo 14 da NCRF nº10 deve ser a “média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica”.
94. A NCRF nº19 não refere especificamente os critérios de repartição que devem ser utilizados na atribuição destes custos a cada um dos contratos e apenas menciona no seu parágrafo 18 que estes “são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes”.
95. Esta imputação deve ser baseada “no nível normal”, ou seja, na capacidade “standard” da actividade de construção.
96. O último grupo de custos são os especificamente debitáveis ao cliente desde que reembolsáveis nos termos do contrato. Estes podem ser de qualquer natureza desde que previstos no contrato.
97. Finalmente importa referir que existem um conjunto de custos que se encontram excluídos do contrato. Como já tínhamos referido anteriormente e à semelhança da norma dos inventários que os exclui, também aqui não podem ser considerados os seguintes:

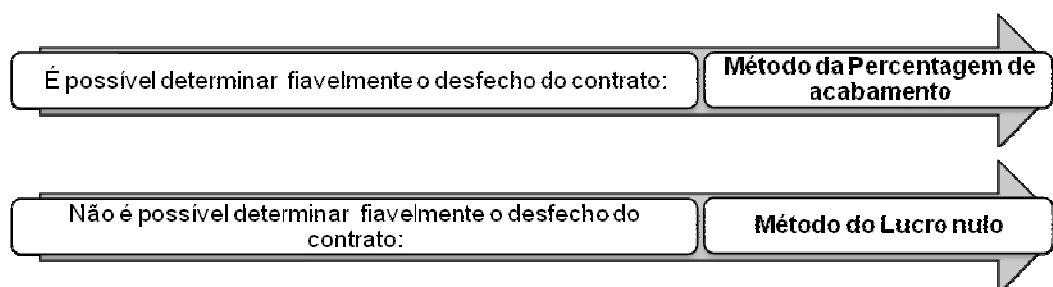
custos excluídos

- Custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
- Custos de vender;
- Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
- Depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

Fonte: parágrafo 20 NCRF nº19

VIII. CONTRATOS COM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL

98. Conforme se referiu anteriormente o objectivo das normas relativas aos contratos de construção é o de balancear os gastos e os réditos ao longo do período de execução do contrato. Tal objectivo implica a existência de informação financeira prospectiva acerca do contrato.
99. Acontece porém, que nem sempre essa informação existe, ou existindo a mesma não se apresenta com o suficiente grau de fiabilidade, o qual permita garantir o adequado balanceamento. É por este motivo que a norma distingue, quanto ao reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato, duas possibilidades:
- i. o desfecho de um contrato de construção é estimado fiavelmente ou, inversamente,
 - ii. o desfecho não se consegue estimar com fiabilidade.
100. O método contabilístico a utilizar depende desta estimativa de fiabilidade.



101. Pretendemos neste capítulo analisar a primeira das circunstâncias.

1. AVALIAÇÃO DO GRAU DE FIABILIDADE DAS ESTIMATIVAS

102. O grau de fiabilidade das estimativas decorre do tipo de contrato - preço fixado ou *cost plus*. Conforme explicitado anteriormente, no contrato de preço fixado o contratador define com o contratado um preço final, enquanto no contrato *cost plus* define uma margem sobre os custos.
103. De acordo com o §23 da NCRF 19 considera-se que num contrato de preço fixado o desfecho é estimado com fiabilidade quando todas as seguintes condições são satisfeitas:

TEXTO DA NORMA	COMENTÁRIO DOS AUTORES
a) O rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;	Uma vez que o preço se encontra fixado, usualmente em contrato, entre o contratador e o contratado, esta alínea é usualmente de fácil verificação. O facto de o valor contrato, em muitas circunstâncias, diferir para mais do valor total facturado não implica que a estimativa não seja fiável. Repare-se no §12 desta NCRF quando refere que <i>as estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorram e as incertezas se resolvam.</i>
b) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;	Não basta garantir que o rédito é fiavelmente mensurado. É igualmente importante assegurar que é provável converter esse rédito em <i>cash in flow</i>, em recebimentos.
c) Tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados;	Um processo de orçamentação fiável é igualmente imperativo, para que a entidade contratada possa determinar à data de cada Balanço quais os custos ainda a incorrer para concluir o contrato. É ainda necessário determinar com algum rigor a fase de acabamento do activo em construção.
d) Os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e	É igualmente imprescindível segregar os custos de um contrato dos restantes custos, pelo que é

fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.	necessário um <i>filtro</i> dos custos de cada contrato. Este <i>filtro</i> poderá ser conseguido de inúmeras formas, como por exemplo, através de centros de custo ou de uma contabilidade analítica.
--	--

104. Conforme resulta da tabela supra, não é apenas necessária a existência de orçamentos para que se considere que determinado contrato apresenta um desfecho fiavelmente estimado. A norma, numa lógica mais prática, indica que existindo um *sistema eficaz de orçamentação e relato financeiro* e tendo sido outorgado um contrato que estabeleça a) *os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao activo a ser construído*; b) *a retribuição a ser trocada*; e c) *a forma e o prazo de liquidação.*, então a entidade contratada está em condições de efectuar estimativas fiáveis [vide § 29 da NCRF19].
105. As questões dos benefícios económicos associados ao contrato, acima, merecem-nos algumas considerações adicionais em forma de exemplo.

Exemplo:

Admita-se que durante o exercício findo em 31 de Dezembro de N uma entidade construiu no âmbito de um contrato de construção de um activo – ainda não concluído – para determinado contratador. Durante esse período o contratador não liquidou nenhuma das facturas emitidas pelo contratado, ao ponto deste manter sérias dúvidas quanto efectivo recebimento da quantia, ponderando mesmo não concluir o activo.

De acordo com a NCRF 28 o *desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade*. Pretende-se com isto referir que não é razoável reconhecer um rédito, para imediatamente reconhecer uma imparidade. Para a norma, nas circunstâncias acima, considera-se que a estimativa não é fiável, e logo o rédito não deverá ser reconhecido.

Circunstância diferente é a que de seguida descrevemos. Durante o exercício

findo em 31 de Dezembro de N uma entidade construiu no âmbito de um contrato de construção de um activo – ainda não concluído – para determinado contratador. Durante esse período o contratador liquidou 2/3 das facturas emitidas pelo contratado, tendo este reconhecido o crédito em função do acabamento do activo. Contudo, em resultado da conjuntura económica, no período seguinte (em N+1) o contratador não liquidou as facturas de N, nem as emitidas em N+1.

Neste caso, de acordo com o § 28 da NCRF19, está-se perante uma *incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no crédito do contrato* pelo que o crédito já reconhecido não é ajustado, reconhecendo-se a probabilidade de não cobrança como um gasto, através de uma imparidade.

Fonte: autores

106. Num contrato de *cost plus* – parágrafo 24 da NCRF 19- considera-se que o desfecho é fiavelmente estimado quando se verificam em simultâneo todas as seguintes circunstâncias:

TEXTO DA NORMA	COMENTÁRIO DOS AUTORES
a) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;	Os comentários produzidos para os contratos de preço fixado são aqui aplicáveis.
b) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.	Os comentários produzidos para os contratos de preço fixado são aqui aplicáveis.

107. Note-se que os contratos de *cost plus* são invulgares no nosso enquadramento jurídico económico. Uma vez que neste tipo de contrato os custos são facturados ao contratante acrescidos de uma margem, o crédito do contrato dependerá sempre dos custos, e

logo tornam-se dispensáveis exigências como as constantes das alienas a) e c) dos contratos de preço de fixado.

2. MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO

108. Conforme nossa referência anterior quando o desfecho de um contrato é fiavelmente estimado, o rédito e os custos do contrato de construção são reconhecidos respectivamente como rédito e gasto em função da fase de acabamento do contrato à data do Balanço.

109. Podem sintetizar-se as seguintes características do método:

CARACTERÍSTICA	COMENTÁRIO
O rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais em função do acabamento, reconhecendo-se em resultados os réditos e os gastos em função do acabamento. Da característica / definição anterior, decorrem outras sub características, tais como:	Esta é a característica fundamental do método, de acordo com a qual todas as rubricas de resultados associadas ao contrato são registadas em função do acabamento. Adicionalmente, do ponto de vista prático, faculta uma interessante forma de controlar o contrato, uma vez que o resultado de cada período dividido pelo resultado total estimado, deverá corresponder ao grau de acabamento.
O rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado.	Não releva, para efeitos de determinação do resultado anual do contrato, a facturação emitida, uma vez que o rédito a reconhecer decorre do trabalho executado.
Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja	Numa óptica de prudência, os custos do contrato são imediatamente reconhecidos como gasto. Como os custos são geralmente

executado.	reconhecidos como gasto, em regra, não se <i>reconvertem</i> para inventários. Na circunstância em que é expectável que os custos do contrato excedam o crédito do mesmo, é de imediato reconhecido um gasto apesar do custo não ter ainda sido incorrido. A este propósito vide capítulo acerca das perdas esperadas.
------------	--

110. Podem sistematizar-se as características acima, numa lógica de demonstração dos resultados do contrato:

+ Crédito	• O crédito [conta 72 – Prestação de serviços] é determinado em função da fase de acabamento do contrato de construção; • Logo, para efeitos de determinação do crédito é irrelevante a facturação emitida;
- Gastos	• Os gastos correspondem, geralmente, aos custos incorridos, podendo em determinadas circunstâncias – perdas esperadas – incluir custos ainda não incorridos.
= Resultado	• O resultado do contrato reconhecido em cada período na demonstração dos resultados corresponderá ao acabamento realizado nesse mesmo período.

111. Portanto, o balanceamento é sempre efectuado através do crédito [conta 72 – Prestação de serviços], acrescentando-se ou diferindo-se o mesmo.

112. Efectuado este enquadramento, da comparação do produto do grau de acabamento pelo crédito total estimado – preço total acordado com o cliente – com a facturação emitida, podem ocorrer três circunstâncias, as quais descrevemos abaixo:

COMPARAÇÃO ENTRE O PRODUTO DO GRAU DE ACABAMENTO PELO RÉDITO TOTAL ESTIMADO COM O TOTAL DE FACTURAÇÃO EMITIDA	IMPLICAÇÃO EM TERMOS DE REGISTO
GRAU DE ACABAMENTO X PREÇO TOTAL ACORDADO > (MAIOR) FACTURAÇÃO EMITIDA	Esta circunstância traduz um <i>andamento</i> dos trabalhos, medido através do acabamento, superior à facturação emitida, pelo que considerado que a facturação emitida foi já reconhecida como rédito, haverá que aumentar o mesmo, de forma a garantir um adequado balanceamento. Neste caso haverá que proceder ao débito da rubrica 2721 - <i>Devedores por acréscimos de rendimentos</i> por crédito da rubrica 72 - <i>Prestações de serviços</i>
GRAU DE ACABAMENTO X PREÇO TOTAL ACORDADO = (IGUAL) FACTURAÇÃO EMITIDA	Esta circunstância traduz um <i>andamento</i> dos trabalhos igual à facturação emitida, pelo que considerado que a facturação emitida foi já reconhecida como rédito, está garantido um adequado balanceamento, não se justificando qualquer relevação contabilística adicional.
GRAU DE ACABAMENTO X PREÇO TOTAL ACORDADO < (MENOR) FACTURAÇÃO EMITIDA	Esta circunstância traduz um <i>andamento</i> dos trabalhos inferior à facturação emitida, pelo que, considerado que a facturação emitida foi já reconhecida como rédito, haverá que diminuir o mesmo, de forma a garantir um adequado balanceamento. Neste caso haverá que proceder ao débito da rubrica 72 - <i>Prestações</i>

	<i>de serviços por crédito da 282 - Rendimentos a reconhecer.</i>
--	---

113. Obviamente que sendo estas contas genéricas, haverá, que as adequar à aplicação dos contratos de construção, pelo que sugerimos alguns detalhes, designadamente:

72 Prestações de serviços

721 Serviço A

722 Serviço B

723 Ajustes decorrentes do grau de acabamento [NCRF19]

... ..

27 Outras contas a receber e a pagar

272 Devedores e credores por acréscimos

2721 Devedores por acréscimos de rendimentos

2721.1 Produção não facturada [NCRF 19]

2721.1... Descrição do activo / obra

⋮

28 Diferimentos

282 Rendimentos a reconhecer

282.1 Facturação não produzida [NCRF19]

282.1... Descrição do activo / obra

114. Observem-se alguns casos práticos, exemplificativos das três situações supra:

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 1.500.000 euros. Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.250.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	500.000	375.000	375.000	1.250.000
Grau de acabamento	40,00%	30,00%	30,00%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	600.000	450.000	450.000	1.500.000
<i>Grau de acabamento</i>	<i>40,00%</i>	<i>30,00%</i>	<i>30,00%</i>	<i>100,00%</i>
X				
<i>Preço total acordado</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	600.000	450.000	450.000	1.500.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Diferença</i>	<i>100.000</i>	<i>-50.000</i>	<i>-50.000</i>	<i>0</i>

Haverá então que proceder a um *acréscimo de rendimento* no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1 e N+2, conforme segue:

		D	C
N	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	100.000	
N	72 - Prestação de serviços		100.000
N+1	72 - Prestação de serviços	50.000	
N+1	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		50.000
N+2	72 - Prestação de serviços	50.000	
N+2	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		50.000

Fonte: autores

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de

um edifício pela quantia de 1.500.000 euros. Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.250.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	416.667	416.667	416.667	1.250.000
Grau de acabamento	33,33%	33,33%	33,33%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Grau de acabamento</i>	<i>33,33%</i>	<i>33,33%</i>	<i>33,33%</i>	<i>100,00%</i>
<i>x</i>				
<i>Preço total acordado</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Diferença</i>	0	0	0	0

Uma vez que o rendimento a reconhecer é igual à facturação emitida não há que proceder a qualquer contabilização adicional.

Fonte: autores

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 1.500.000 euros. Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.250.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	250.000	500.000	500.000	1.250.000

Grau de acabamento	20,00%	40,00%	40,00%	100,00%
--------------------	--------	--------	--------	---------

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	300.000	600.000	600.000	1.500.000
<i>Grau de acabamento</i>	<i>20,00%</i>	<i>40,00%</i>	<i>40,00%</i>	<i>100,00%</i>
x				
<i>Preço total acordado</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	300.000	600.000	600.000	1.500.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
	-			
<i>Diferença</i>	200.000	100.000	100.000	0

Haverá então que proceder a um *diferimento de facturação* no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1 e N+2, conforme segue:

		D	C
N	72 - Prestação de serviços	200.000	
N	282 - Rendimentos a reconhecer		200.000
N+1	282 - Rendimentos a reconhecer	100.000	
N+1	72 - Prestação de serviços		100.000
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	100.000	
N+2	72 - Prestação de serviços		100.000

Fonte: autores

115. Num dos pontos anteriores efectuámos uma referência na qual apontávamos como uma das características do método o facto do resultado em cada período dever corresponder ao grau de acabamento de cada um desses períodos, sendo esta característica uma forma adequada de na prática controlar a aplicação do método.

116. Atente no último dos exemplos apresentados para testar esta característica:

Exemplo:

Começemos por elaborar a demonstração dos resultados do contrato de construção:

	N	N+1	N+2	Total
Rédito	300.000	600.000	600.000	1.500.000
<i>Facturado</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Acrescido / diferido</i>	-200.000	100.000	100.000	0
Gastos	250.000	500.000	500.000	1.250.000
Resultado	50.000	100.000	100.000	250.000

Relembremos o grau de acabamento de cada um dos períodos:

	N	N+1	N+2	Total
Grau de acabamento	20,00%	40,00%	40,00%	100,00%

Divida-se o resultado de cada um dos períodos pelo resultado total estimado da obra:

	N	N+1	N+2	Total
Resultado	50.000	100.000	100.000	250.000
Resultado período/resultado total	20%	40%	40%	100%

Conclui-se assim que o resultado de cada período corresponde à proporção do resultado total equivalente ao acabamento desse período.

Fonte: autores

117. Os exemplos anteriores consideravam que no período N a produção se apresentava superior à facturação, ou vice-versa, sendo que a inversão na relação produção / facturação apenas permitia anular o *acréscimo* ou o *diferimento*.
118. No entanto, essa relação produção / facturação pode alterar-se de tal forma de um período para o outro que um *acréscimo* (ou um *diferimento*) do período anterior é revertido provocando adicionalmente o registo de um *diferimento* (ou de um *acréscimo*). O exemplo seguinte é ilustrativo da situação referida.
119. Relembremos que quer neste, quer nos restantes exemplos, a facturação emitida já se encontra – à data em que efectuamos os procedimentos relativos aos contratos de construção – reconhecida na demonstração dos resultados como *rédito*.

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 1.500.000 euros. Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.250.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	500.000	75.000	675.000	1.250.000
Grau de acabamento	40,00%	6,00%	54,00%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	600.000	90.000	810.000	1.500.000
<i>Grau de acabamento</i>	<i>40,00%</i>	<i>6,00%</i>	<i>54,00%</i>	<i>100,00%</i>
x				
<i>Preço total acordado</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	<i>1.500.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	600.000	90.000	810.000	1.500.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
		-		
<i>Diferença</i>	<i>100.000</i>	<i>410.000</i>	<i>310.000</i>	<i>0</i>

Haverá então que proceder a um *acréscimo de rendimento* no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1, procedendo-se neste exercício a um *diferimento*, o qual é revertido em N+2, conforme segue:

		D	C
N	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	100.000	
N	72 - Prestação de serviços		100.000
N+1	72 - Prestação de serviços	100.000	
N+1	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		100.000
N+1	72 - Prestação de serviços	310.000	
N+1	282 - Rendimentos a reconhecer		310.000
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	310.000	
N+2	72 - Prestação de serviços		310.000

Fonte: autores

120. Embora possa não resultar claro da leitura dos exemplos acima, a análise anual de cada contrato deverá ser efectuada tendo em consideração o acumulado de custos e réditos até à data do Balanço, incluindo os de exercícios anteriores. Procuraremos

clarificar esta situação num dos pontos seguintes relativo às *Alterações nas estimativas*.

3. DETERMINAÇÃO DO GRAU DE ACABAMENTO

121. Nos exemplos anteriores, a fase de acabamento – também designada como grau de acabamento – é um dado. No entanto, a mesma carece de determinação prática. Do ponto de vista contabilístico esse cálculo deverá ser efectuado de acordo com o método que melhor mensure o trabalho executado. Numa óptica fiscal – matéria que abordaremos posteriormente – apenas o método contabilístico, infra, é relevante para efeitos de apuramento da matéria colectável.
122. É pois usual dividir os métodos de cálculo do grau de acabamento em duas tipologias: i) método contabilístico e ii) métodos físicos.
123. O método contabilístico consiste na proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato. Por este motivo se torna imperativo individualizar os custos de cada contrato, de forma a confrontar os mesmos com os custos totais estimados. O grau de acabamento é então determinado como segue (admitindo que nos encontramos em n , e que a obra tem uma duração de três períodos):

$$GA = \frac{Custos_{n-1} + Custos_n}{Custos_{n-1} + Custos_n + Custos_{n+1}}$$

124. A norma alerta - § 31 da NCRF 19 – que apenas os custos que reflectam trabalho executado devem ser incluídos na determinação do grau de acabamento. Desta forma, por exemplo, os materiais adquiridos para a construção de um activo, e ainda não incorporados devem excluir-se do cálculo do grau de acabamento.

Exemplo:

Por não reflectirem trabalho executado são excluídos da determinação do grau de acabamento, por exemplo, os seguintes:

- a) custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato;

e

b) subcontratos ainda não executados pelo subcontratado.

Fonte: NCRF 19.

125. Os métodos físicos apresentam maior afastamento da contabilidade, uma vez que são determinados na própria obra *através de levantamentos do trabalho executado ou da conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.*

IX. CONTRATOS SEM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL

126. Conforme demonstrámos previamente nem sempre o desfecho de um contrato de construção é fiavelmente mensurado, sobretudo nas fases iniciais desse contrato, circunstância que inibe a utilização do método do grau de acabamento.

1. MÉTODO DO LUCRO NULO

127. Deve então utilizar-se um outro método, usualmente designado de lucro nulo e que descrevemos como segue:

CARACTERÍSTICA	COMENTÁRIO
a) Nenhum lucro é reconhecido.	Numa óptica de prudência, não sendo possível estimar o desfecho do contrato, nada garante que o mesmo apresente um resultado final positivo, pelo que não é reconhecido qualquer resultado positivo. De acordo com este método, o resultado ou é negativo ou é nulo.
b) O rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis.	O rédito é acrescido até ao limite dos custos, quando for provável que esses custos são recuperáveis; ou é diferido quando a facturação emitida seja superior aos custos incorridos.
c) Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.	Uma vez mais, por uma questão de prudência, os custos incorridos são imediatamente registados como gasto.

128. Atente-se especialmente ao ponto b), acima. Podem existir custos incorridos num contrato de construção os quais não são recuperáveis. Nesse caso, o rédito a reconhecer será inferior aos custos incorridos. De acordo com a NCRF 19, §34, poderá não ser provável a recuperação de custos dos seguintes contratos:
- a. que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, a sua validade esteja seriamente em questão;*
 - b. cuja conclusão esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;*
 - c. relacionados com propriedades que seja provável estarem em risco de perda ou expropriação;*
 - d. em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;*
 - e. em que a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.*
129. Este método, tal como o método do grau de acabamento, pode implicar o registo de *perdas esperadas*. Com efeito, *mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato*, diferença que deve de imediato ser *reconhecida como um gasto*.
130. Este método evita o registo de réditos quando os mesmos não sejam altamente prováveis.
131. Se em determinado momento da vida de um contrato, que inicialmente foi registado pelo *lucro nulo*, se torne possível determinar com fiabilidade as estimativas quanto ao desfecho do mesmo, então deverá abandonar-se esse método – *do lucro nulo* – passando a aplicar-se o método do grau de acabamento.
132. O eventual lucro, apenas é reconhecido aquando da *transição* para o método do grau de acabamento, ou quando tal não ocorra, apenas aquando da conclusão do contrato.
133. Admita-se, para os casos anteriores, a ausência de estimativas fiáveis, e logo a impossibilidade de aplicação do *grau de acabamento*. Admita-se igualmente, em ambos os casos, que os custos incorridos são recuperáveis.

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 1.500.000 euros.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	500.000	375.000	375.000	1.250.000

Comparando os custos incorridos com a facturação emitida tem-se que:

	N	N+1	N+2	Total
Custos vs Facturação				
<i>Custos</i>	500.000	375.000	375.000	1.250.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Diferença</i>	0	125.000	125.000	-250.000

Haverá então que proceder em N+1, ao *diferimento* de 125.000 euros, os quais são reconhecidos como crédito em N+2, momento em que todo o resultado é relevado na demonstração dos resultados:

		D	C
N	-	0	
N	-		0
N+1	72 - Prestação de serviços	125.000	
N+1	282 - Rendimentos a reconhecer		125.000
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	125.000	
N+2	72 - Prestação de serviços		125.000

Fonte: autores

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 1.500.000 euros.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em três tranches anuais de 1/3.

A evolução dos custos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	416.667	416.667	416.667	1.250.000

Comparando os custos incorridos com a facturação emitida tem-se que:

	N	N+1	N+2	Total
Custos vs Facturação				
<i>Custos</i>	416.667	416.667	416.667	1.250.000
<i>Facturação emitida</i>	500.000	500.000	500.000	1.500.000
<i>Diferença</i>	-83.333	-83.333	-83.333	-250.000

Haverá então que proceder em N e em N+1, ao *diferimento* de 83.333 euros, os

quais são reconhecidos como rédito em N+2, momento em que todo o resultado é relevado na demonstração dos resultados:

		D	C
N	72 - Prestação de serviços	83.333	
N	282 - Rendimentos a reconhecer		83.333
N+1	72 - Prestação de serviços	83.333	
N+1	282 - Rendimentos a reconhecer		83.333
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	166.667	
N+2	72 - Prestação de serviços		166.667

Fonte: autores

X. PERDAS ESPERADAS

134. Ao longo dos capítulos anteriores efectuámos referências várias às designadas perdas esperadas. O normativo relativo aos contratos de construção incorpora, em nosso entendimento, um significativo grau de prudência o qual é evidente na matéria agora em estudo.
135. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto. Este reconhecimento é lógico, pois a norma presume que os contratos de construção são contratos aos quais se tem de dar cumprimento integral. Assim, se uma entidade assume produzir determinado activo para o contratador, e em determinado momento do tempo verifica que os custos de cumprir esse contrato são superiores aos benefícios do mesmo contrato, então deverá de imediato registar essa perda, pois é assumido que incumprir o contrato não é opção.
136. Em termos conceptuais, esta matéria encontra enquadramento nos designados contratos onerosos tratados nas normas das Provisões [NCRF 21 e IAS.37]. De acordo com este normativo, um contrato oneroso é, e citamos, *um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo*. Isto é, os custos de cumprir (não evitáveis) são superiores aos benefícios.
137. Para melhor compreensão desta matéria, parece-nos indispensável a leitura de alguns dos parágrafos da NCRF 21, os quais transcrevemos integralmente:

Citação:

Contratos onerosos

64. Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

65 Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.

66 Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

67 Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12 - Imparidade de Activos).

Fonte: Parágrafos 64 a 67 da NCRF 21.

138. As ideias essenciais a retirar desta citação são as seguintes:
- a. Quando o custo inevitável de cumprir o contrato se apresenta superior ao benefício do mesmo, o contrato designa-se de oneroso, a não ser que o contrato possa ser cancelado sem qualquer penalização;
 - b. O custo inevitável de cumprir o contrato é o mais baixo do custo para concluir o contrato ou para sair do contrato (penalização);
 - c. Um contrato oneroso deve implicar o registo de uma provisão.

Exemplo:

Determinada entidade contratada outorgou com a entidade contratadora um contrato para a construção de um aterro sanitário, pela quantia de 1.000.000 euros. O custo estimado de concluir a obra é de 925.000 euros.

Devido a diversas circunstâncias, incluindo as intempéries, as quais não foram devidamente salvaguardadas em contrato, a obra atrasou-se cerca de um ano.

Nesse período, devido à pressão colocada pela Índia e China na procura internacional de ferro e outros materiais de construção registou-se significativo aumento de preço.

Aquando do início da construção, um ano após a adjudicação, a entidade contratada verificou que os custos estimados da obra ascendem a 1.100.000 euros.

A indemnização prevista no contrato relativa ao eventual incumprimento do mesmo é de 150.000 mil euros.

Perante o enquadramento efectuado a entidade contratada está perante um

contrato oneroso, uma vez que o custo de cumprir excede o seu benefício. Perante esta circunstância, a entidade deve registar uma provisão pelo mais baixo entre os benefícios e custos do contrato, 100.000 euros, e as penalidades por incumprimento, 150.000 euros. Numa circunstância desta natureza, um gestor diligente preferirá continuar o contrato e perder apenas 100.000 mil euros, motivo pelo qual a provisão é registada pelo mais baixo dos dois.

O registo a efectuar é como segue:

		D	C
N	676 - Contratos onerosos	100.000	
	296 - Provisões - Para contratos		
N	onerosos		100.000

Fonte: autores

139. O reconhecimento das perdas esperadas a que se referem os parágrafos 36 e 37 da NCRF 19 são um exemplo de contratos onerosos.
140. De acordo com a norma o *prejuízo* - termo não utilizado na norma - do contrato é registado assim que se torne provável, e não quando concluído o contrato, motivo pelo qual a norma refere que *quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto* [NCRF19.36].
141. Essa perda é determinada e reconhecida independentemente de:
a) de ter ou não começado o trabalho do contrato; b) da fase de acabamento da actividade do contrato; ou c) da quantia de lucros que se espere surjam noutros contratos que não sejam tratados como um contrato de construção único de acordo com as regras de combinação de contratos.
142. Observe-se o seguinte exemplo prático:

Exemplo:

A entidade contratada outorgou com a entidade contratadora a construção de um edifício pela quantia de 200.000 euros (preço alterado em N+1 para 250.000 euros), a facturar e receber integralmente com a entrega da obra.

Estimava inicialmente um gasto com a construção na quantia de 180.000 euros, o que não se veio a verificar. A evolução dos custos estimados para completar a obra (no fim de cada período) é como segue:

N	N+1	N+2
---	-----	-----

Evolução dos custos
estimados para conclusão da
obra

190.000 160.000

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos				
Incorridos	50.000	90.000	150.000	290.000
Incorridos acumulados	50.000	140.000	290.000	
Incorridos + totais estimados	240.000	300.000	290.000	
Grau acabamento acumulado	20,83%	46,67%	100,00%	

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	41.667	75.000	133.333	250.000
<i>Grau de acabamento anual</i>	<i>20,83%</i>	<i>25,83%</i>	<i>53,33%</i>	
x				
<i>Preço total acordado</i>	<i>200.000</i>	<i>250.000</i>	<i>250.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	41.667	75.000	133.333	250.000
<i>Facturação emitida</i>	0	0	250.000	250.000
			-	
<i>Diferença</i>	41.667	75.000	116.667	0

Haverá então que proceder a um *acréscimo de rendimento* no período N e N+1, o qual será posteriormente revertido em N+2.

Tendo em consideração que os custos incorridos adicionados dos custos estimados para concluir a obra são superiores à facturação estimada, então perspectiva-se prejuízo com a obra:

N	N+1	N+2	Total
---	-----	-----	-------

Prejuízo estimado

		-	
<i>Custos incorridos</i>	-50.000	140.000	
<i>Custos estimados p/ completar obra</i>	-	-	
	190.000	160.000	
<i>Preço acordado</i>	200.000	250.000	
<i>Prejuízo já assumido</i>	-8.333	-23.333	
<i>Rédito</i>	41.667	116.667	
<i>Gastos</i>	-50.000	-140.000	
<i>Prejuízo estimado</i>	-31.667	-26.667	0
<i>Variação do Prejuízo estimado</i>		5.000	26.667

Os registos contabilísticos a efectuar são conforme segue:

		D	C
N	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	41.667	
N	72 - Prestação de serviços		41.667
N	676 - Provisões - Contratos onerosos	31.667	
N	296 - Provisões - Contratos onerosos		31.667
N+1	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	75.000	
N+1	72 - Prestação de serviços		75.000
N+1	296 - Provisões - Contratos onerosos	5.000	
N+1	6x - Gastos com as obras		5.000
N+2	72 - Prestação de serviços	116.667	
N+2	2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		116.667
N+2	296 - Provisões - Contratos onerosos	26.667	
N+2	6x - Gastos com as obras		26.667

Note-se que a utilização das provisões deverá, nos termos da NCRF21, ser directa, ou seja não reconhecendo qualquer resultado. Por este motivo sugerimos crédito da classe 6, ao invés de creditar a conta 7636 - Reversões - Provisões - Contratos onerosos.

O resultado do contrato e a sua evolução anual é como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Rédito				
<i>Facturado</i>	0	0	250.000	250.000
<i>Acrescido / diferido</i>	41.667	75.000	116.667	0
Gastos				
<i>Incorridos</i>	-50.000	-90.000	150.000	290.000
<i>Provisões (constituição/utilização)</i>	-31.667	5.000	26.667	0
Resultado	-40.000	-10.000	10.000	-40.000

Fonte: autores

XI. ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS

143. Conforme decorre de múltiplas referências efectuadas anteriormente, o método do grau de acabamento implica a realização de diversas estimativas, desde logo, a estimativa de duração do contrato, e sobretudo a estimativa dos custos a incorrer. Naturalmente que estas estimativas podem alterar-se pelo que devem ser revistas à data de cada Balanço.
144. Essa alteração de estimativa é tratada prospectivamente, sendo os respectivos efeitos incluídos nos resultados desse período e nos resultados de períodos subsequentes, nos casos em que o contrato apresenta uma duração que excede o período corrente. A este propósito a norma refere, no seu §39, que as *estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.*
145. Esta possibilidade de correcção das estimativas não deverá ser encarada como uma forma de aligeirar o cálculo das mesmas.
146. Atente-se no seguinte exemplo:

Exemplo:

Duas entidades – contratadora e contratada acordaram produzir determinado activo pelo preço de 300.000 euros, o qual será facturado como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação	150.000	100.000	50.000	300.000

A data da negociação do contrato, evidência que se mantinha a 31-12-N, os custos e respectiva evolução estimavam-se como segue:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	50.000	75.000	100.000	225.000
Grau de acabamento	22,22%	33,33%	44,44%	100,00%

Com base nesta estimativa o rendimento a reconhecer seria o seguinte:

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	66.667	100.000	133.333	300.000
<i>Grau de acabamento</i>	<i>22,22%</i>	<i>33,33%</i>	<i>44,44%</i>	<i>100,00%</i>
<i>X</i>				
<i>Preço total acordado</i>	<i>300.000</i>	<i>300.000</i>	<i>300.000</i>	

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs Rendimento				
<i>Rendimento a reconhecer</i>	66.667	100.000	133.333	300.000
<i>Facturação emitida</i>	150.000	100.000	50.000	300.000
<i>Diferença</i>	-83.333	0	83.333	0

Haverá então que proceder a um *diferimento de rendimento* no período N, o qual será posteriormente revertido em N+2, conforme segue:

		D	C
N	72 - Prestação de serviços	83.333	
N	282 - Rendimentos a reconhecer		83.333
N+1	Nada a registar	0	
N+1	Nada a registar		0
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	83.333	
N+2	72 - Prestação de serviços		83.333

No entanto, no final do período N+1, a entidade contratada constata que o custo se apresentará substancialmente superior, reestimando os seguintes custos:

	N	N+1	N+2	Total
Custos	50.000	100.000	125.000	275.000
Grau de acabamento acumulado	22,22%	54,55%	100,00%	100,00%

Os referidos custos resultam no grau de acabamento acumulado conforme evidenciado $(54,55\% = (50.000+100.000)/275.000)$.

Com esta nova estimativa o rendimento a reconhecer é como segue (a sublinhado as “novas” quantias, uma vez que o exercício N, se encontra fechado, e o tratamento das diferenças é prospectivo):

	N	N+1	N+2	Total
Rendimento a reconhecer =	66.667	<u>96.970</u>	<u>136.364</u>	<u>300.000</u>
Rend. a reconhecer acumulado	66.667	<u>163.636</u>	<u>300.000</u>	
<i>Grau de acabamento</i>	22,22%	<u>32,32%</u>	<u>45,45%</u>	<u>100,00%</u>
<i>X</i>				
<i>Preço total acordado</i>	300.000	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>	

Com base nestes cálculos as quantias a diferir são as seguintes:

	N	N+1	N+2	Total
Facturação vs				

Rendimento

<i>Rendimento a reconhecer</i>	66.667	96.970	136.364	300.000
<i>Facturação emitida</i>	150.000	100.000	50.000	300.000
<i>Diferença</i>	-83.333	-3.030	86.364	<u>0</u>

E logo os registos contabilísticos a efectuar em N+1 e N+2 são os seguintes (incluem-se apenas para efeitos ilustrativos os registos previamente efectuados em N):

		D	C
N	72 - Prestação de serviços	83.333	
N	282 - Rendimentos a reconhecer		83.333
N+1	72 - Prestação de serviços	3.030	
N+1	282 - Rendimentos a reconhecer		3.030
N+2	282 - Rendimentos a reconhecer	86.364	
N+2	72 - Prestação de serviços		86.364

Fonte: autores

147. Adoptámos neste manual uma óptica *step by step*, motivo pelo qual fomos explicando com casos práticos cada uma das situações considerando sempre as quantias a relevar em cada período. No entanto, na prática, deverá adoptar-se a lógica que resulta do caso prático anterior – ou seja, uma lógica cumulativa. Só uma lógica cumulativa permitirá que as diferenças de estimativa que surgem ao longo da vida do contrato sejam reconhecidas prospectivamente, i.e., no próprio período e nos seguintes.

XII. DIVULGAÇÕES

Fonte	
Ponto 20, Anexo, Modelo geral	Notas explicativas às demonstrações financeiras individuais para o exercício findo em 31 de Dezembro de 2010 (continuação) Quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período. Métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período. Métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso. Para os contratos em curso à data do balanço: a) quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data; b) quantia de adiantamentos recebidos; e c) quantia de retenções. <u>«a) Reconhecimento de custos e proveitos em obras</u> <i>O GRUPO reconhece os resultados das obras, contrato a contrato, de acordo com o método da percentagem de acabamento, o qual é entendido como sendo a relação entre os custos incorridos em cada obra até uma determinada data e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra. As diferenças obtidas entre os valores resultantes da aplicação do grau de acabamento aos proveitos estimados e os valores facturados são contabilizadas nas sub-rubricas "Produção não facturada" ou "Facturação antecipada", incluídas nas rubricas "Outros activos correntes" e "Outros passivos correntes".</i> <i>Relativamente aos contratos de prestação de serviços das sucursais no estrangeiro, os proveitos são registados com base nos autos de medição dos trabalhos realizados, sendo as diferenças positivas ou negativas face à facturação efectuada calculadas contrato a contrato e apresentadas nas sub rubricas "Produção não facturada" ou "Facturação antecipada", incluídas nas rubricas "Outros activos correntes" e "Outros passivos correntes". O impacto da adopção desta política face à descrita no parágrafo acima não produz efeitos materialmente relevantes nas demonstrações financeiras anexas.</i> <i>Variações nos trabalhos face à quantia de rédito acordada no contrato são reconhecidas no resultado do exercício quando é provável que o cliente aprove a quantia de rédito proveniente da variação e que esta possa ser mensurada com fiabilidade.</i> <i>As reclamações para reembolso de custos não incluídos no preço do contrato são incluídas no rédito do contrato quando as negociações atinjam um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceite a reclamação e que seja possível mensurá-la com fiabilidade.</i> <i>Para fazer face aos custos a incorrer durante o período de garantia das obras, o GRUPO reconhece anualmente um passivo para fazer face a tal obrigação legal, a qual é apurada tendo em conta o volume de produção anual e o historial de custos incorridos no passado com as obras em período de garantia.</i> <i>Quando é provável que os custos totais previstos no contrato de construção excedam os proveitos definidos no mesmo, a perda esperada é reconhecida imediatamente na demonstração de resultados do período.</i>

b) Outros activos correntes

A informação relativa a contratos de construção em curso pode ser analisada como segue:

	31.12.2009	31.12.2008
<i>Custos de construção incorridos até à data</i>	3.284.621.949	2.913.049.805
<i>Custos de construção incorridos no ano</i>	719.142.200	655.442.753
<i>Proveitos reconhecidos até à data</i>	3.578.312.596	3.083.810.842
<i>Proveitos reconhecidos no ano</i>	840.510.718	671.331.199
<i>Adiantamentos recebidos de clientes</i>	25.693.222	17.110.432
<i>Retenções feitas por clientes</i>	5.504.666	6.127.511
<i>Garantias dadas a clientes</i>	252.790.500	264.744.328
<i>Acréscimos de proveitos - excesso de produção sobre facturação</i>	23.180.399	55.045.690
<i>Proveitos diferidos - déficite de produção sobre facturação</i>	43.556.169	33.971.078

»

NOTA-ENGIL, SGPS, S.A., Notas às Demonstrações Financeiras Consolidadas em 31 de Dezembro de 2009 e 2008

XIII. O ENQUADRAMENTO FISCAL DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

148. No que tange ao tratamento fiscal dos designados contratos de construção, relevam em nosso entendimento, designadamente, os artigos 19º e 39º, e igualmente o 18º do Código do IRC. É igualmente de destacar a doutrina constante da Circular n.º 8/2010 da Direcção de Serviços do IRC.

1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

149. Antes de mais interessa relembrar a legislação, pelo que se procede à integral transcrição dos artigos relevantes:

Transcrição da legislação fiscal relevante:

Artigo 18.º. Periodização do lucro tributável

1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

Artigo 19.º. Contratos de construção

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.

Artigo 39.º. Provisões fiscalmente dedutíveis

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base

as condições existentes no final do período de tributação.

3 - Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

5 - O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

Fonte: Código do IRC

150. Da leitura destes artigos identificam-se os seguintes pontos de *divergência* entre normativo contabilístico e normativo fiscal:
- Período de produção ou tempo de execução do contrato, e respectivo método a aplicar;
 - Determinação da fase de acabamento, no método do grau de acabamento;
 - Perdas esperadas;
 - Provisões para garantias.
151. Quanto ao primeiro ponto de divergência – *período de produção ou tempo de execução do contrato, e respectivo método a aplicar*:

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Duração do contrato	Conforme decorre do anteriormente referido no manual os contratos de construção são uma matéria de especialização dos exercícios. Atente-se no §1 da NCRF 19, que entre o mais refere « <i>por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, 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. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos</i>	O normativo fiscal exige a aplicação do método do grau de acabamento <u>sempre que o contrato apresente um ciclo de produção ou de execução superior a um ano.</u> O §2 da C8/2010 confirma esta leitura, a qual em nosso entendimento é clara apenas pela leitura da legislação.

	<i>custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado».</i> <u>Portanto, do ponto de vista contabilístico deve aplicar-se a NCRF 19 sempre que um contrato de construção abranja dois períodos contabilísticos.</u>	
--	---	--

152. Relativamente a este aspecto – período de produção ou tempo de execução do contrato, e respectivo método a aplicar – procedemos a um aprofundamento no subtítulo, infra, *Aplicação dos métodos na óptica fiscal*. A este propósito pronunciou-se Sousa (2009) quando refere que *«as regras constantes do artigo 19.º do Código do IRC só têm aplicabilidade quando o ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano, o que se traduz numa diferença de tratamento entre a contabilidade e a fiscalidade para os contratos de construção cuja duração seja inferior a um ano mas cuja duração abranja mais do que um período.»*
153. No que respeita à determinação do grau de acabamento o legislador restringiu as diversas possibilidades constantes na norma contabilística, conforme se evidencia:

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Determinação do grau de acabamento	[§.30 da NCRF19] A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir: a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato; b) levantamentos do trabalho executado; e c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.	[art.º 19º n.º 2 do CIRC] 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.

154. Resulta da comparação acima que se uma entidade determinar o grau de acabamento em função das hipóteses b) e c) do §30, respectivamente *levantamentos do trabalho executado e conclusão de uma proporção física do trabalho contratado*, deverá posteriormente, para efeitos da determinação da matéria colectável, recalcular o resultado dos contratos por aplicação do grau de acabamento determinado pela relação custos incorridos sobre custos totais estimados, incluindo os já incorridos, e proceder às eventuais correcções no quadro 07 da modelo 22.
155. O conceito de contrato oneroso, implica em determinadas circunstâncias, numa óptica prudencial, o reconhecimento das designadas *perdas esperadas*:

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Perdas esperadas	[§.36 da NCRF 19] Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.	[art.º 19º n.º 3 do CIRC] Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

156. Fiscalmente as perdas esperadas apenas se consideram em resultados quando efectivamente incorridas, pelo que, aquando do seu registo na contabilidade, devem as mesmas ser acrescidas no quadro 07 da modelo 22, e posteriormente deduzidas, quando contabilisticamente utilizadas ou revertidas. Note-se que esta situação configura uma diferença temporária dedutível, a qual deverá implicar o reconhecimento de activos por impostos diferidos.
157. Quanto à provisão para garantias, deverá a mesma numa óptica contabilística constituir-se pela melhor estimativa das garantias que venham a ser executadas no período de vigência das mesmas, enquanto fiscalmente essa quantia está limitada às garantias executadas nos últimos três períodos:

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Provisão para Garantias	[§.17 da NCRF 19]. Custos esperados de garantia. Acerca desta matéria vide igualmente NCRF 21 e IAS37, ambas acerca das provisões.	[art.º 39º n.º 5 do CIRC] O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia

		efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.
--	--	---

158. Sendo as quantias acima determinadas distintas consoante se aplique a regra contabilística ou a regra fiscal, haverá que identificar a natureza da diferença temporária – dedutível ou tributável – para que se proceda ao registo dos respectivos activos ou passivos por impostos diferidos.
159. Tendo em consideração o princípio da dependência parcial – consagrado no art.º 17º do Código do IRC – e conforme refere o §3 da C8/2010 «*é lícito concluir que em tudo o que o Código não preveja uma regra fiscal própria são aplicáveis as regras contabilísticas*». Refere ainda, que «*relativamente aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal dos contratos de construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no Código do IRC (art.º 19.º), ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras previstas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 ou na Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 11, consoante o normativo que é utilizado pelo sujeito passivo*».
160. Desta forma, em todos os aspectos não referidos anteriormente – i) período de produção ou tempo de execução do contrato, e respectivo método a aplicar; ii) determinação da fase de acabamento, no método do grau de acabamento; iii) perdas esperadas e iv) provisões para garantias.- é aplicável para efeitos fiscais a regra contabilística.

2. APLICAÇÃO DOS MÉTODOS NA ÓPTICA FISCAL

161. Consideramos como relevante o conteúdo do art.º 18º do Código do IRC, designadamente o seu n.º1, o qual estabelece a

obrigatoriedade fiscal de *especialização* dos exercícios. É portanto obrigatório especializar as diversas componentes dos resultados. Essa especialização, em nosso entendimento, só poderá ser efectuada de acordo com um dos dois métodos constantes na NCRF19, ou o do grau de acabamento, ou o lucro nulo, sendo que por força do art.º 19º do mesmo Código, o primeiro é obrigatório para os contratos cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.

162. Por tudo o que foi referido, o nosso entendimento, resulta na seguinte tabela:

QUANTO AO DESFECHO DOS CONTRATOS	PERÍODO DE EXECUÇÃO SUPERIOR A UM ANO		PERÍODO DE EXECUÇÃO INFERIOR A UM ANO, MAS TRANSITAM EM BALANÇO	
	Contabilidade	Fiscalidade	Contabilidade	Fiscalidade
COM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	Método do Grau de Acabamento	Método do Grau de Acabamento	Método do Grau de Acabamento	Por efeito do princípio da dependência parcial, igual à contabilidade, i.e. Método do Grau de Acabamento.
SEM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	Método do Lucro Nulo	Método do Grau de Acabamento	Método do Lucro Nulo	Por efeito do princípio da dependência parcial, igual à contabilidade, i.e. Método do Lucro Nulo.

163. A imposição fiscal de a todos os contratos com um período superior a um ano se aplicar o grau de acabamento é-nos, em certa medida, incompreensível, pois assume – ao contrário da norma contabilística – que para todos os contratos é possível

determinar com fiabilidade o seu desfecho. Esta assumpção não é de todo realista, pois para que tal se verifique torna-se necessário cumprir com um conjunto de requisitos da norma, entre os quais a existência de orçamentação fiável de custos.

164. No entanto, somos de opinião que a abordagem legal constante no Código do IRC apresenta algum risco de incumprimento para as entidades, porquanto à data de Balanço, poderá não ser possível determinar com fiabilidade a data de conclusão do contrato. Admita-se que a 31-12-N para determinado contrato iniciado no mês anterior se previa conclui-lo em 30-10-N+1, não tendo então a entidade aplicado o método do grau de acabamento, mas antes o método do lucro nulo. Em N+1 um conjunto de factores determinou o atraso do contrato, tendo o mesmo transitado para N+2, e logo ultrapassou o período de execução de 12 meses. Poderá nestas circunstâncias a matéria colectável de N ser objecto de revisão pelas autoridades fiscais? Não obstante todo o conteúdo da Circular 8/2010, cremos indispensável a existência de interpretação adicional quanto a esta matéria.

3. TRANSIÇÃO DO POC PARA O SNC NA ÓPTICA FISCAL

165. Antes da entrada em vigor do SNC, aos contratos de construções aplicava-se o art.º 19º do Código do IRC, o qual se encontrava explicitado através da Circular 5/90, aprovada por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 17-01-1990. Este normativo fiscal considera-se revogado.
166. No que concerne aos saldos de abertura, as entidades, em regra, utilizavam – até 31-12-2009 – duas abordagens distintas:
- a. A abordagem fiscal, efectuando a contabilização de acordo com a regra fiscal, a qual implicava que nos casos em que a produção se apresentava superior à facturação fossem reconhecidos *produtos e trabalhos em curso*, e que tratava as garantias a clientes como *diferimento de facturação*, utilizando-se para o efeito uma conta de proveitos diferidos;
 - b. A abordagem constante na Directriz Contabilística 3/91, a qual apresenta identidade substancial com a NCRF 19, implicando neste caso que as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade – leia-se circular 5/90 – fossem tratadas como quantias a acrescer e deduzir no quadro 07 da modelo 22.
167. A Circular 8/2010, refere-se às duas circunstâncias, explicitando que:
- c. Relativamente ao primeiro caso as diferenças de transição provocadas pela adopção da NCRF 19 – relevadas em resultados transitados – ficam sujeitas à aplicação do regime transitório constante do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, ou seja os efeitos nos capitais

próprios concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

- d. Quanto ao segundo caso, em que as entidades procediam na contabilidade de acordo com as regras contabilísticas ajustando-as para as regras fiscais no quadro 07 da modelo 22, para garantir 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* [§8 da C8/2010]

168. No que respeita à primeira das situações referidas apresentamos um caso da autoria de Cravo (2010) o qual nos parece muito explícito quanto à transição:

Exemplo:

Em 31 de Dezembro de 2009, a Sociedade ABC, S.A. apresentava um saldo na conta 35 Produtos e trabalhos em curso de 37.500 euros. Este saldo resultava de a empresa ter optado por aplicar o método da percentagem de acabamento em conformidade com a Circular 5/90, da DGCI relativamente a um contrato de construção cujos elementos essenciais se podem sintetizar nos seguintes termos:

Descrição	2009	2010	Total
Facturação	350.000	650.000	1.000.000
Custos incorridos	300.000	450.000	750.000
Custos a incorrer	450.000	-	

A empresa não efectuou até ao final do exercício de 2009 o tratamento contabilístico dos impostos diferidos.

Considerando que:

3) Na demonstração dos resultados do ano de 2009 a sociedade ABC apresentava uma variação de produção positiva de 37.500 euros;

4) O resultado líquido do exercício de 2009 calculado a partir das disposições do POC era de 150.000 euros.

Determine os ajustamentos a efectuar na transição?

R.

Em função dos dados facultados o *grau de acabamento* e a *percentagem de facturação* são como segue:

Descrição	2009	2010	Total
% de acabamento (Custos incorridos / Custos totais)	40,00%		
% de facturação (Facturação emitida / facturação total)	35,00%		

Logo, de acordo com a C5/90 os cálculos relevantes são os seguintes:

<u>De acordo com a Circular 5/90</u>			
Rédito do contrato	350.000	650.000	1.000.000
Gastos do contrato	262.500	487.500	750.000
Resultado do contrato	87.500	162.500	250.000
Contabilização de acordo com a C5/90	37.500		

De acordo com a referida circular, sendo a percentagem de facturação inferior ao grau de acabamento, deveria multiplicar-se a primeira (percentagem de facturação) pelos custos totais estimados (35% x 750.000 euros = 262.500 euros). A diferença (37.500 euros) entre os custos do contrato incorridos até ao momento (300.000 euros) e os gastos a reconhecer (262.500 euros) são tratados como *produto e trabalho em curso*, originando um débito dessa conta, por crédito de variação da produção.

Na transição, haverá que, no Balanço de abertura (01-01-2010) apresentar os saldos como se em 31-12-2009 o encerramento tivesse ocorrido em ambiente SNC. Nesse contexto, os cálculos do contrato apresentam-se como segue:

<u>De acordo com a NCRF 19</u>			
Rédito do contrato	400.000	600.000	1.000.000
Gastos do contrato	300.000	450.000	750.000
Resultado do contrato	100.000	150.000	250.000

Sendo que, conforme estudado anteriormente, o rédito do contrato resulta da multiplicação do grau de acabamento (40%) pelo preço total acordado com o cliente.

	D	C
01-01-2010 36 - Produtos e trabalhos em curso (SNC)	37.500	
01-01-2010 35 - Produtos e trabalhos em curso (POC)		37.500
<u>Pela reclassificação do saldo.</u>		
01-01-2010 56 - Resultados transitados	37.500	
01-01-2010 36 - Produtos e trabalhos em curso		37.500
<u>Pelo desreconhecimento.</u>		
01-01-2010 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	50.000	
01-01-2010 56 - Resultados transitados		50.000
<u>Pela remensuração.</u>		
01-01-2010 56 - Impostos diferidos na	3.125	

transição	
2742 - Passivos por impostos	
01-01-2010 diferidos	3.125
<i>Pelos impostos diferidos (considerando simpliticamente uma taxa de 25%)</i>	
O tratamento acima é o adequado do ponto de vista contabilístico, ficando esclarecido com a Circular 8/2010, que é igualmente o tratamento fiscalmente adequado. Fonte: Cravo (2010); A aplicação da NCRF nº.3 - Aplicação pela primeira vez das NCRF na abertura das contas de 2010; OTOC.	

4. PROVISÃO PARA GARANTIAS NA ÓPTICA FISCAL

169. No que respeita à questão da *Provisão para garantias* a Circular 8/2010 parece-nos de tal forma clara que procedemos à transcrição integral dos parágrafos 9 a 12:

Transcrição:

9. A provisão para garantias a clientes prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC passa a ser dedutível, com o limite estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

10. Esta provisão vai constituir uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os “custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia” [cf. (g) do § 17 da NCRF 19 e (g) do § 17 da IAS 11].

11. Durante o período de garantia, a conta da provisão vai sendo debitada por contrapartida de uma rubrica de meios financeiros ou de contas a pagar, à medida que vão sendo incorridos os dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. O saldo remanescente que, porventura, existir, constitui rendimento fiscal no período de tributação em que se verificar a recepção definitiva da obra, na parte em que tenha sido reconhecido como gasto fiscal.

12. De salientar que, caso os sujeitos passivos, à data da transição para os novos normativos contabilísticos, tenham contabilizado a provisão para garantias a clientes, assumindo que se tratava de uma alteração de política contabilística (aplicando-a retrospectivamente), a quantia – acumulada – registada a débito de resultados transitados constitui uma variação patrimonial negativa que não pode concorrer negativamente para a formação do lucro tributável. Isto porque nos

períodos de tributação anteriores a 2010 tal provisão não estava prevista no Código do IRC.

Fonte: Circular 8/2010.

170. Algumas entidades adoptaram até 31-12-2009, o preceituado nos parágrafos 10 e 11 da Circular 5/90 que estabeleciam:

Transcrição:

"Custos de garantia"

10 - Tratando-se de obras públicas ou privadas em regime de empreitada e para fazer face aos custos a suportar durante o período de garantia, poderá considerar-se como receita antecipada uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquelas obras.

11 - As receitas antecipadas nos termos do número anterior deverão se consideradas como proveitos nos exercícios em que foram suportados os custos decorrentes da garantia das obras respectivas, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

Fonte: Circular 5/90 (revogada).

171. O tratamento acima deixa de se apresentar como legítimo face às novas regras contabilísticas, pelo que os saldos constantes da conta POC 274, proveitos diferidos, devem na transição, debitar-se por crédito de resultados transitados, sendo este crédito em resultados transitados sujeito ao regime transitório fiscal (consideração como variação patrimonial positiva em 5 anos)
172. Adicionalmente a provisão nos termos do artigo 39º do Código do IRC apenas é fiscalmente dedutível após 01-01-2010. Assim, o Balanço de abertura não apresenta as responsabilidades por garantias, pois nessa data não é evidenciado – do ponto de vista fiscal – qualquer saldo na conta 292 – Provisão para garantias.
173. Em nosso entendimento, e de forma a dar cumprimento à NCRF 21, e à IAS 37, devem as entidades à data de abertura, estimar as suas responsabilidades com garantias, debitando os resultados transitados e creditando a provisão (292). Este débito dos resultados transitados não deverá considerar-se como fiscalmente relevante, ou seja, não é uma variação patrimonial positiva a considerar em cinco períodos.
174. A comprovação da adequação fiscal da Provisão para garantias carece do controlo contabilístico dos designados *encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados*, ou

seja, dos dispêndios incorridos com activos produzidos para os clientes, após a entrega dos mesmos e durante o prazo da garantia. Sugerimos o controlo destas quantias através de centros de analíticos propositadamente criados para o efeito.

175. Apresenta breve aplicação prática desta matéria, conforme tratamento aplicável após 01-01-2010:

Exemplo:

Determinada entidade, enquanto contratada, construiu um activo sobre o qual prestou garantia de 5 anos. A recepção provisória desse activo ocorreu em 30-Dez-2010.

Adicionalmente sabe-se que:

	2008	2009	2010	Total
Encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados (I)	34.250	122.012	43.250	199.512
Prestações de serviços sujeitas a garantia (II)	2.500.000	6.000.000	8.545.000	17.045.000
% de prestações de serviços fiscalmente aceites enquanto garantia (I/II)				1,17%

E ainda que esta entidade registou em 2010 réditos relativos à referida obra na quantia de 5.000.000 euros.

% de prestação de serviços fiscalmente aceites enquanto garantia (III=I/II)	1,17%
Prestação de serviços sujeita a garantia (IV)	5.000.000
Provisão para garantias fiscalmente admissível (III x IV)	58.525

Admitindo que este critério é economicamente legítimo, ou seja, é efectivamente esta a garantia que se espera origine dispêndios relativamente aquela obra, então o registo a efectuar é como segue:

	D	C
31-12- 692 - Provisões - Garantias 2010 a Clientes	58.525	
31-12- 292 - Provisões - Garantias 2010 a clientes		58.525

Admita-se que no exercício de 2011, o activo construído apresenta problemas, e por força da garantia, a entidade contratada procede à subcontratação de uma outra entidade para o reparar, procedimento que ascende a 25.000 euros. Nesta circunstância, a provisão deve ser directamente utilizada para o fim para que foi constituída, conforme segue:

	D	C
31-12- 292 - Provisões - Garantias		
2010 a clientes	25.000	
31-12- 22 - Fornecedores (entidade		
2010 subcontratada)		25.000

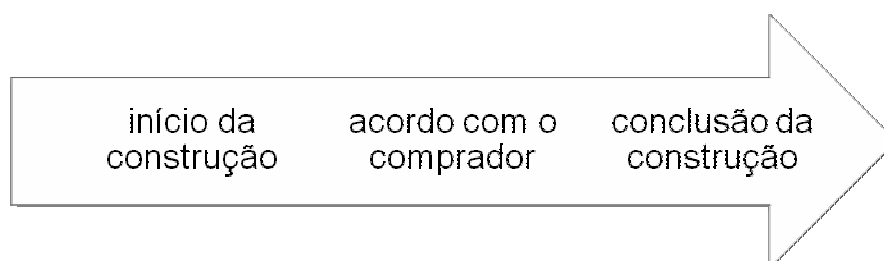
Fonte: Autores

5. IMPOSTOS DIFERIDOS

176. Embora não se enquadre no âmbito da NCRF 19, alertamos que os aspectos acima mencionados e que consubstanciam diferenças de tratamento entre a contabilidade e a fiscalidade - período de produção ou tempo de execução do contrato, e respectivo método a aplicar; determinação da fase de acabamento, no método do grau de acabamento; perdas esperadas; e provisões para garantias - consubstanciam as diferenças temporárias, as quais devem originar o registo de activos ou passivos por impostos diferidos.

XIV. IFRIC 15 – ACORDOS PARA A CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS

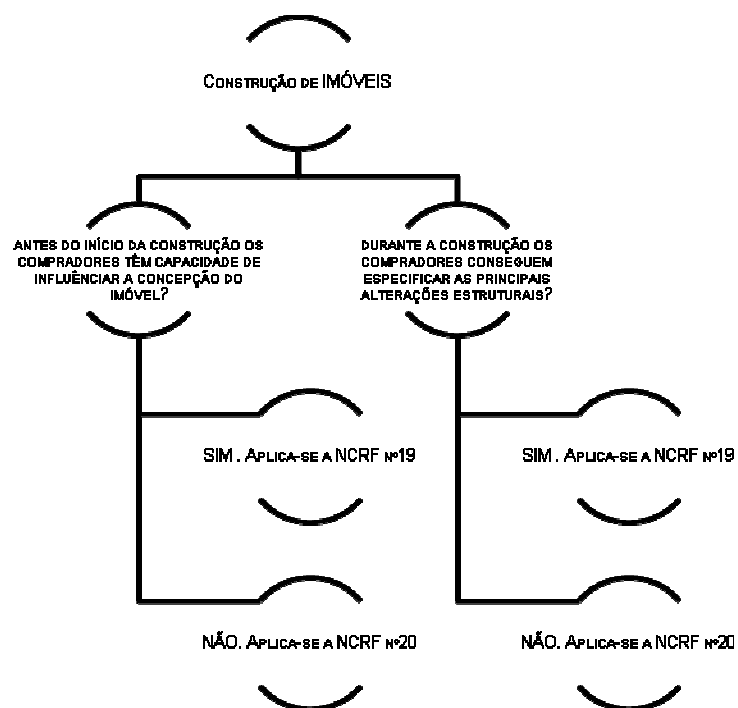
177. Ao longo de todo o manual, estamos em crer, ficou claro que o objectivo desta norma é o balanceamento entre réditos e gastos e que esta especificação de tratamento dada pela norma - que não deixa de tratar de uma venda de um bem ou de uma prestação de serviços - só faz sentido, em acréscimo ao que está previsto na NCRF nº20 Rédito, porque a transferência dos riscos e das vantagens se faz ao longo do período da construção do activo.
178. Não é demais reforçar que se um construtor, civil por exemplo, construir activos directamente ou através de subempreitadas para posterior venda, tal construção não se enquadra em princípio, no âmbito da norma dos contratos de construção, mas sim nas NCRF nº18 e 20 conjugadas, inventários e rédito respectivamente.
179. Ainda assim existem situações de fronteira entre estas duas realidades que importa ver esclarecidas. Para tal, foi emitida para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009, uma interpretação IFRIC 15 designada por Acordos para a Construção de Imóveis.
180. Esta linha de fronteira dá-se quando, embora a construção do imóvel seja directa ou através de subempreiteiros, os compradores adquirem o imóvel antes da conclusão da construção.



Fonte: autores

181. Imagine-se uma empresa de construção que constrói um edifício, ou um conjunto de moradias e que vende alguns dos apartamentos ou das moradias durante a construção ou eventualmente antes da construção sequer se ter iniciado.
182. Normalmente nestes acordos o comprador paga um depósito (ou sinal) e após o apartamento ou a moradia estar terminada, paga o valor em falta e obtém a posse do activo.
183. Imagine-se também a construção de imóveis comerciais ou industriais cujo comprador é único e que faz pagamentos progressivos ao longo da construção do activo, encontrando-se estes eventualmente num terreno do próprio comprador.

184. A IFRIC 15 fornece-nos pistas de como enquadrar estas problemáticas. Todavia, admite-se que à priori a entidade que constrói não vai manter, nem um envolvimento de gestão continuado na medida geralmente associada à propriedade, nem o controlo efectivo dos imóveis construídos. Se tal fosse verdade, pela norma do rédito, não estariam, reunidas as condições para o reconhecer e este activo permaneceria relatado nas Demonstrações Financeiras da entidade construtora.
185. O normativo do IASB – as International Financial Reporting Standards – e por inerência as NCRF do Sistema de Normalização Contabilística, direccionam a contabilidade muito mais para o facto económico do que para o facto jurídico. É frequente as várias normas apelarem à substância das transacções e não à forma, o que nos obriga muitas vezes a estudarmos o caso em concreto, mais do que a desenharmos regras mágicas de resposta rápida. Tal também se verifica neste caso. Deverão ser analisados cada um dos contratos em específico e escolher o tratamento adequado.
186. Ainda assim e voltando à definição de contrato de construção, esta só se aplica se estivermos perante "um contrato especificamente negociado" e portanto só cumprimos a definição se e só se, o comprador conseguir especificar os principais elementos estruturais do activo, neste caso do imóvel antes, ou durante a construção. As palavras-chave são "contrato específico".
187. Deste modo se os compradores não têm qualquer capacidade, ou esta é apenas restrita, de influenciar a concepção dos imóveis, por exemplo, o chão do imóvel em madeira em detrimento de granito, ou a sala pintada de uma cor diferente, este tipo de contrato não se enquadra na definição de contratos de construção porque não é específico e deverá ser contabilizado no âmbito da NCRF nº20 (IAS 18).
188. Deste modo teremos que atentar sim ao cumprimento da definição de contrato de construção.
189. Tentaremos demonstrar as conclusões em esquema.



Fonte: autores

XV. ALGUMAS SUGESTÕES PRÁTICAS

190. Embora o normativo do IASB, seja vocacionado para o relato das operações, entendemos que a escolha das siglas das normas do SNC, NCRF (normas contabilísticas e de relato financeiro) não foi realizada de forma arbitrária e se é dada importância ao relato, de igual modo é dada importância ao registo.
191. Assim uma das nossas sugestões práticas diz respeito a um conjunto de contas para tratar da temática dos contratos de construção, mais concretamente na sua vertente extra contabilidade financeira, ou seja, na vertente de contabilidade analítica.
192. Deste modo para o registo dos contratos, sugerimos um conjunto de contas que permitirá não só a análise do total do crédito e dos gastos, mas uma análise dos mesmos por contrato, quer por ano quer acumulado:

91 Contratos de Construção geral

911 Réditos do período

912 Custos do período

92 Construção por contrato do período

921 Contrato 1

9211 Rédito

92111 Rédito inicial

92112 Variações no trabalho

92113 Reclamações

92114 Incentivos

9212 Custos

92121 Directamente atribuíveis

921211 Mão-de-obra

921212 Materiais

921213 Depreciação de activos

921214 Movimentações

921215 Alugueres

921216 Concepção e assistência técnica

921217 Rectificações e garantias

921218 Reivindicações

921219 Outros directamente atribuíveis

92122 Actividade em geral

921221 Seguros

921222 Concepção e assistência técnica

921223 Gastos gerais de construção

921224 Custos dos empréstimos obtidos

921225 Outros da actividade em geral

92123 Especificamente debitáveis

... ..

922	Contrato 2
...	...
93	Construção por contrato acumulado
931	Contrato 1 acumulado
9311	Rédito acumulado
93111	Rédito inicial
93112	Variações no trabalho
93113	Reclamações
93114	Incentivos
9312	Custos acumulados
93121	Directamente atribuíveis
931211	Mão-de-obra
931212	Materiais
931213	Depreciação de activos
931214	Movimentações
931215	Alugueres
931216	Concepção e assistência técnica
931217	Rectificações e garantias
931218	Reivindicações
931219	Outros directamente atribuíveis
93122	Actividade em geral
931221	Seguros
931222	Concepção e assistência técnica
931223	Gastos gerais de construção
931224	Custos dos empréstimos obtidos
931225	Outros da actividade em geral
93123	Especificamente debitáveis
...	...
932	Contrato 2 acumulado
...	...

193. Conforme se constata utiliza-se a conta 911 e 912 como reflectora da conta 92 relativa aos movimentos de contratos de construção do período, quer de réditos quer de custos, pela sua natureza, permitindo ainda a determinação do total de réditos e de custos de todos os contratos da entidade no período.
194. Uma vez terminado o período em causa as contas 92 serão saldadas por contrapartida das contas 93, permitindo determinar a posição de cada contrato de forma acumulada.

XVI. BIBLIOGRAFIA

Código do IRC

Circular n.º 8/2010 Direcção de Serviços do IRC – Contratos de Construção.

Cravo, Domingos, 2010. A aplicação da NCRF nº.3 - Aplicação pela primeira vez das NCRF na abertura das contas de 2010 - Exemplos práticos. OTOC.

International Accounting Standards Board (IASB), 1989. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras.

NCRF 19 – Contratos de Construção.

Sousa, Abílio (2009). IRC Alterações na Sequência da Adopção do SNC. OTOC.

IASC Foundation, 2010. Training Material for the IFRS for SMEs.