

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO E ACTIVIDADES IMOBILIÁRIAS

**Aspectos Contabilísticos e Fiscais
(NCRF 19)**

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Bloco 1- Implicações Contabilísticas e Fiscais em IRC

Bloco 2- Implicações Fiscais em IVA

Bloco 3- Implicações em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

Classificação de Actividades Económicas

De acordo com a nova CAE rev3, as empresas do sector agrupam-se na Secção F das divisões:

- 41 – Promoção imobiliária
- 42 – Engenharia Civil
- 43 – Actividades especializadas de construção, onde se incluem os grupos:
 - 411 – Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios)
 - 412 – Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)
 - 421 – Construção de estradas, pontes, túneis, pistas de aeroportos e vias férreas
 - 422 – Construção de redes de transporte de águas, de esgotos, de distribuição de energia, de telecomunicações e de outras redes.
 - 429 – Construção de outras obras de engenharia civil.
 - 431 – Demolição e preparação de locais de construção
 - 432 – Instalação eléctrica, de canalizações, de climatização e outras instalações
 - 439 – Outras actividades especializadas de construção

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

Peso do sector na economia

	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Vab do sector no Vab Total (%)	6,4	7,6	7,6	7,5	6,6	6,4	6	6,5	5,8
Emprego do sector no Emprego total (%)	8,7	10,3	10,0	9,8	9,5	8,9	10,8	10,7	11,0

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Variação homóloga - %, por sectores

Construção	Peso							
	% 2005	2000	2002	2004	2005	2006	2007	1T08
Evolução real do VAB	6	6,3	-4,0	-1,3	-4,0	-4,7	0,1	-0,2
Evolução do emprego do sector	10,8	10,5	6,8	-6,1	1,1	-0,2	3,2	0,7

ACESSO E PERMANÊNCIA NA ACTIVIDADE DE CONSTRUÇÃO

O exercício da actividade de construção **não é livre**, não basta querer para se ser construtor. Exige-se às empresas a posse de um documento: **alvará de construção** ou **título de registo** a conceder pelo INCI (*ex-IMOPPI*).

Os alvarás estão subdivididos em classes de 1 a 9, que compreende valores das obras até 160.000 Euros, para a classe 1 e para a 9 valores acima de 16.000.000 Euros (*cf. Portaria 6/2008, de 2 de Janeiro*), por sua vez estão agrupadas por categorias que indicam quais são os tipos de habilitações em que as empresas estão enquadradas. (*Portaria 18/2004, de 10/01/2004*)

O título de registo garante ao seu titular executar trabalhos de valor igual ou inferior a 10% do limite da classe 1 (16.000 Euros), é válido pelo período de 5 anos e só podem ser efectuados trabalhos de subcategorias autorizadas (alvenaria, estruturas, carpintaria, trabalhos em perfis não estruturais, calcetamentos, etc...)

CONDIÇÕES DE INGRESSÃO – Título de Registo

No que se refere às condições de acesso à actividade, a Lei (DL nº 12/2004), exige que para a obtenção do título do registo, apenas a demonstração da idoneidade comercial, o objecto social e o seguro de acidentes de trabalho; trata-se de um mero registo da actividade, não envolvendo qualquer qualificação ou certificação por parte do INCI da capacidade técnica ou económico-financeira.

CONDIÇÕES DE INGRESSO - ÁLVARAS

Para a **obtenção do alvará** exige-se às empresas 3 requisitos: Idoneidade, Capacidade Técnica e Capacidade Económico-Financeira (artº. 7 a 10).

A **Idoneidade Comercial** vem regulada no artº 8º do DL que temos vindo a referir e, basicamente, abarca a apresentação do registo criminal comercial e declaração de idoneidade.

A **Capacidade Técnica** é regulada no artº 9º do referido DL e Portaria 1308/2005, de 20 de Dezembro e é determinada em função da estrutura organizacional e da avaliação dos seus meios humanos (engenheiros, engenheiros técnicos, encarregados e operários) e técnicos (equipamento) empregues na produção.

Assim, resumindo, para o ingresso na actividade de construção é necessário:

- 1) idoneidade, já referida;
- 2) capacidade técnica, também já referida e
- 3) capacidade económica e financeira,

Quanto a este último item, mede-se através do valor mínimo dos capitais próprios (*alínea c*), artº 11, do DL 12/2004):

A CAPACIDADE ECONÓMICA-FINANCEIRA (artº 10º) é avaliada através de:

- **valor do capital próprio**
- **volume de negócios global em obra**
- **equilíbrio financeiro, medido através de indicadores de liquidez geral e autonomia financeira (Portaria 994/2004, de 5 de Agosto).**

CAPACIDADE ECONÓMICO-FINANCEIRA

Assim,

Alvarás da Classe (1)	Valores Limite das Obras (Euros)	Capitais Próprios ≥ 10% do limite da classe que detém (2)
1	160.000	não negativo
2	320.000	32.000
3	640.000	64.000
4	1.280.000	128.000
5	2.560.000	256.000
6	5.120.000	512.000
7	9.600.000	960.000
8	16.000.000	1.600.000
9	> 16.000.000	3.200.000

(1) Portaria 6/2008, de 2 Janeiro

(2) Alínea c), nº 11 do DL 12/2004

REGIME PROBATÓRIO – ELEVAÇÃO DE CLASSE

**Quanto aos indicadores económico-financeiros são os a seguir indicados:
(DL 12/2004, de 9 de Janeiro, Portaria 994/2004, de 5 de Agosto)**

Fórmulas de Cálculo			
Indicador	Definição	Declaração Anual Anexo A (IRC)	Declaração Anual Anexo I (IRS)
Liquidez Geral	exist.+ disponib.+ dívidas terceiros cp	A219+A221+A222+A223	I231+I233+I234+I235
	passivo cp	A238	I245
Autonomia Financeira	capitais próprios	A235	I242
	activo líquido	A225	I237

Consiste na concessão provisória de habilitações em classe superior à 1. Aplica-se às empresas que ingressem na actividade da construção pela primeira vez ou que não tenham sido titulares de alvará nos últimos 5 anos.

Os benefícios decorrentes do regime assentam, durante o regime probatório, que as **condições mínimas de permanência** têm uma menor exigência. Além do requisito da **idoneidade e manutenção do quadro técnico** a empresa apenas deverá apresentar **valor não nulo** de custos com o pessoal e capital próprio **não negativo**.

O tempo de duração é de 5 anos (até à 4ª revalidação) ou **até à data** em que a empresa **efectuar um pedido de elevação de classe**.

Durante o regime a empresa deve demonstrar mediante envio ao INCI, as declarações de execução de obra (*modelos INCI.IP*) comprovando a execução de obras enquadradas nas habilitações detidas no alvará em classe superior à 1.

No final do regime, **duas coisas podem acontecer:**

- 1) são automaticamente reclassificadas na classe 1 as habilitações que a empresa não tenha demonstrado qualquer experiência em obra.
- 2) são mantidas ou automaticamente reclassificadas as habilitações em função da capacidade efectiva que a empresa demonstrar, nas obras executadas ou em curso, dessa natureza ou afins e ainda em função do cumprimento das condições mínimas de permanência aplicadas no regime normal

A **elevação de classe** encontra-se regulado no Artº. 14 do DL 12/2004, sendo que o *site* do INCI, disponibiliza informação nesse sentido.

A titularidade do alvará é condição para o exercício da actividade da construção

A reclassificação consiste na alteração do alvará, podendo revestir as seguintes formas:

- **Elevação de classe** – a empresa fica habilitada (autorizada) a executar os mesmos trabalhos para obras de valor superior;
- **Novas subcategorias** – a empresa fica habilitada a executar novos trabalhos;
- **Diminuição de classe** – execução dos mesmos trabalhos para obras de valor inferior;
- **Cancelamento de habilitações** – a empresa cancela a autorização para a execução de determinados trabalhos.

Os requisitos para a reclassificação do alvará são:

- Idoneidade;
- Capacidade técnica;
- Capacidade económico-financeira.

CONDIÇÕES MÍNIMAS DE PERMANÊNCIA

(DL 12/2004, de 9 de Janeiro, Portaria 16/2004, de 10 de Janeiro, Portaria 994/2004, de 5 de Agosto e Portaria 1308/2005, de 20 de Dezembro)

CONDIÇÕES	Empresas segundo a Classe do Alvará	
	Exclusivamente da Classe 1	Classe superior à Classe 1
<u>Quadro Técnico</u>	Conforme Portaria 1308/2005, de 20 de Dezembro	Conforme Portaria 1308/2005, de 20 de Dezembro
<u>Custos com o pessoal</u> (no último exercício ou por via da média nos últimos três exercícios) DL 12/2004 – Artº 18º	Não podem ser de valor nulo	7 % do valor limite da classe anterior à máxima que detém
<u>Capital próprio</u> (no último exercício ou por via da média nos últimos três exercícios) DL 12/2004 – Artº 18º	Não pode ser negativo	10% do valor limite da maior classe que detém. (para as empresas da classe 9 , $\geq$ 20% do valor limite da classe 8)
<u>Volume de negócios em obra(*)</u> (no último exercício ou por via da média nos últimos três exercícios) DL 12/2004 – Artº 18º	10% do valor limite da classe 1	50% do valor limite da classe anterior à máxima que detém
<u>Liquidez geral e autonomia financeira</u> (no último exercício ou por via da média nos últimos três exercícios)	-	Conforme Portaria 994/2005 , de 5 de Agosto

(*) No cálculo do volume de negócios em obra:

- Não são contabilizados os valores das “vendas de mercadorias”;
- São contabilizados os valores de “variação da produção” e “trabalhos para a própria empresa”, desde que sejam positivos.

CONDIÇÕES MÍNIMAS DE PERMANÊNCIA

Último exercício fiscal ou média dos 3 últimos

(Portaria 1308/2005, 20/Dezembro, Portaria 994/2004, 5/Agosto, Portaria 73/2007, 11/Janeiro, Portaria 6/2008, 2/Janeiro)

Alvará da classe (*)	Valores limites em €	Capital próprio = 10% do limite da maior classe que detém	Volume de negócios obra = 50% do limite da classe anterior à maior que detém	Custos com pessoal = 7% do limite da classe anterior à maior que detém	Valores do exercício de 2007	
					Liquidez Geral	Autonomia Financeira
1	160.000,00 €	não negativo	16.000,00 €	maior que zero	não aplicável	não aplicável
2	320.000,00 €	32.000,00 €	80.000,00 €	11.200,00 €	110 %	15 %
3	640.000,00 €	64.000,00 €	160.000,00 €	22.400,00 €	110 %	15 %
4	1.280.000,00 €	128.000,00 €	320.000,00 €	44.800,00 €	110 %	15 %
5	2.560.000,00 €	256.000,00 €	640.000,00 €	89.600,00 €	110 %	15 %
6	5.120.000,00 €	512.000,00 €	1.280.000,00 €	179.200,00 €	110 %	15 %
7	9.600.000,00 €	960.000,00 €	2.560.000,00 €	358.400,00 €	110 %	15 %
8	16.000.000,00 €	1.600.000,00 €	4.800.000,00 €	672.000,00 €	110 %	15 %
9	≥ 16.000.000,00 €	3.200.000,00 €	8.000.000,00 €	1.120.000,00 €	110 %	15 %

DEVERES DAS EMPRESAS NO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE

Artº. 24º, 25º, 7º e 29º - DL 12/2004, de 9/Janeiro

- **Agir segundo as regras da boa fé na formação e execução do contrato e proceder à realização da obra em conformidade com o que foi convencionado;**
- **Identificação da denominação social e do número de alvará/título de registo em toda a actividade externa (contratos, correspondência, documentos contabilísticos, publicações e publicidade);**
- **Afixação, no local de acesso ao estaleiro, de placa com denominação social e número de alvará/título de registo;**
- **Manutenção, durante o decurso da obra, de cópia dos alvarás/títulos de registo dos subempreiteiros;**
- **Comunicação obrigatória das alterações de sede/domicílio fiscal, denominação social, nomeação e demissão de representantes legais, processos de recuperação ou de falência e cessação da actividade; ...**

DEVERES DAS EMPRESAS NO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE

Artº. 24º, 25º, 7º e 29º - DL 12/2004, de 9/Janeiro

- **Subcontratação de trabalhos apenas a empresas habilitadas, exigindo aos subempreiteiros a comprovação das habilitações detidas mediante apresentação do respectivo alvará/título de registo;**
- **Elaboração por escrito dos contratos de empreitada e subempreitada com um conteúdo mínimo obrigatório (outorgantes, alvarás, objecto, valor, prazo e pagamento);**
- **Arquivo dos contratos celebrados como adjudicatárias por um período de 5 anos;**
- **É do interesse da empresa a comprovação, junto do INCI, de experiência na execução de obras relevantes (a relevância de determinada obra é avaliada através da comparação dos valores dos trabalhos aí executados com as habilitações detidas e respectivas classes). Compete à empresa providenciar a certificação/confirmação das declarações de execução de obra, nos termos do ponto nº 2 da Portaria nº 18/2004, de 10 de Janeiro, e a sua entrega junto do INCI.**

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ No POC

Valorização das entradas

Custo de aquisição compreende o preço de compra, acrescido dos gastos de compra, ou seja os gastos directos e indirectos suportados para colocar o bem no seu estado actual e no local de armazenagem.

Assim, o custo de aquisição, corresponde à soma dos seguintes elementos:

- Valor da factura:
 - deduzido de descontos e bonificações concedidos no momento de aquisição, salvo se tiverem carácter financeiro.
- Gastos adicionais até os bens estarem em armazém:
 - transportes, fretes e comissões a cargo do comprador;
 - seguros, depósito e guarda em trânsito;
 - impostos sempre que não sejam repercutíveis a terceiros;
 - de inspecção e conservação;

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ No POC

Valorização das entradas

- Os descontos comerciais, excepto de pronto pagamento, sendo que as deduções e bonificações devem deduzir-se ao preço de aquisição.
- Os bens adquiridos em moeda estrangeira valorizam-se ao câmbio da data da aquisição.
- São de excluir ao preço de aquisição:
 - os juros resultantes da compra a crédito;
 - despesas de carácter extraordinário resultantes de deteriorações de mercadorias;
 - despesas de armazenagem por greve nos portos;
 - despesas de administração, armazenamento e conservação.
- Qualquer ajuda de compensação específica a uma aquisição concreta é dedutível no preço de aquisição.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ No POC

Valorização das entradas

Custo de produção

É definido como a SOMA dos seguintes elementos:

- Preço de aquisição das matérias-primas e outras matérias consumíveis;
- Custos **directamente imputáveis** aos bens produzidos ou aqueles em que os consumos são identificados e medidos mediante **observação directa**, tais como:
 - mão de obra directa;
 - energia;
 - amortização do equipamento produtivo.
- Custos **indirectamente imputáveis** aos produtos, na medida em que tais custos correspondam ao período de fabricação, tais como:
 - custos de supervisão, conservação e manutenção;
 - administração e direcção da produção;
 - limpeza;
 - controlo de qualidade, etc...

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ No POC

Valorização das entradas

- São de excluir do custo de produção os seguintes custos:
 - de administração e direcção geral;
 - custos de ineficiência resultante da existência de capacidade não utilizada;
 - conflitos laborais;
 - consumo excessivo de factores produtivos;
 - gastos financeiros, de armazenamento geral, de comercialização e distribuição.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

↳ Classificação dos Custos

Funcional:

Custos de:	Função:
→ Aprovisionamento	→ Compra e armazenagem de materiais
→ Produção ou industriais	→ Fabricação
→ Venda ou distribuição	→ Publicidade, comissões a vendedores e entrega dos produtos
→ Administrativos	→ Administração e controlo da actividade da empresa
→ Financeiros	→ Remuneração do capital alheio

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ Classificação dos Custos

Classificação na óptica do produto:

MPD	K	K	K
MOD	PRIMO	PRODUÇÃO OU K INDUSTRIAL	COMERCIAL OU K COMPLEXIVO
	G. G. F.	K COMERCIAIS K ADMINISTRATIVO K FINANCEIROS	

+ Custo das matérias directamente consumidas (MPD)

+ Custo da MO directa (MOD)

+ Gastos gerais de fabrico (G.G.F.) ⇒ residual, inclui todos os custos industriais imputáveis aos produtos

= K INDUSTRIAL (custo de Produção)

Nesta óptica os custos comerciais, administrativos e financeiros, são excluídos do custo de produção, dado que o ciclo de produção não inclui este tipo de custos.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

↳ Níveis de Custeio

Para determinar quais os custos a incluir no custo de produção, existem diversos níveis ou sistemas de custeio, a saber:

- **Custeio total**
- **Custeio variável**
- **Custeio racional**

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ Níveis de Custeio

- **Custo de Produção ao Nível de Custeio Total, inclui:**
 - + MP directas
 - + MO directas
 - + G.G.F. variáveis
 - + G. G. F. fixos, sendo que estes custos são imputados aos produtos

- **Custo de Produção ao Nível do Custeio Variável, é composto pela soma das seguintes parcelas:**
 - + MP directas
 - + MP directa
 - + G.G.F. variáveis, pelo que os custos fixos são custos do exercício, portanto não imputáveis aos produtos.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ Níveis de Custeio

- **Custo de Produção ao Nível do Custeio Racional, incorpora as seguintes componentes:**

+ MP directas

+ MOD

+ G.G.F. Variáveis

% dos G.G.F. Fixos

Neste método uma % dos custos fixos é imputada aos produtos

- **Custo de Produção segundo o POC:**

De acordo com o ponto 5.3.3. do Plano Oficial de Contabilidade, o Custo de Produção em termos esquemáticos inclui:

+ MP Directas

+ MO Directa

+ C. Industriais Variáveis (G.G.F. Variáveis)

+ C. Industriais Fixos (G.G.F. Fixos), tendo em conta a capacidade normal de produção.

Assim sendo, o POC adopta o Custeio Racional.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Valorimetria das existências e níveis de custeio

⇒ No POC

Valorização das saídas

Tendo em consideração que as entradas (de mercadorias, matérias-primas, etc...) se produzem a diferentes preços de aquisição ou a diferentes custos de produção, há necessidade de escolher um critério de saída. Assim, como principais métodos, temos:

- o custo específico do lote em que se identifica o bem objecto de saída: por exemplo: automóveis; a obra x...
- o preço médio ponderado
- FIFO
- LIFO
- Custos Padrões (1)

(1) As existências poderão ser valorizadas ao custo padrão se for aplicado de acordo com princípios e técnicas contabilísticas adequadas; caso contrário deverá haver um ajustamento que recolha os desvios verificados.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↪ No POC

O POC é pouco claro no que respeita à valorimetria dos produtos e trabalhos em curso das actividades de carácter plurianual (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc...), limitando-se a informar que os referidos produtos e trabalhos em curso podem ser avaliados pelos seguintes métodos:

- método da manutenção / acumulação de custos, ou
- método da percentagem de acabamento.

Por isso, a Comissão de Normalização Contabilística, emitiu a Directriz Contabilística nº 3 aprovada pelo seu Conselho Geral, em 19 de Dezembro de 1991, que se aplica aos contratos de construção que satisfaçam cumulativamente as seguintes características:

- 1) Respeitarem à construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- 2) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

⇒ No POC

A determinação dos resultados nos contratos de construção poderá ser efectuada pelo método da percentagem de acabamento ou pelo método do contrato completado (método do encerramento/método de acumulação de custos).

No método da percentagem de acabamento os resultados são apurados à medida que a obra se vai executando e em função do seu grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

No método do contrato completado o resultado da obra só é calculado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída.

A directriz refere que o grau de acabamento é obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

⇒ Exemplo de aplicação do **método da percentagem de acabamento** (1)

Início da Obra	Janeiro de 2005
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 Euros
Custo total estimado	80.000 Euros

(¹) adaptado de vários autores Jorge Silva e Rodrigues Neto

	Custos Incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.2005	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.2006	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.2007	86.000	100.000	-

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↳ Exemplo de aplicação do **método da percentagem de acabamento** (1)

Ano de 2005

$$\% \text{ Facturação } \frac{55.000}{100.000} = 55 \% \quad \text{Grau de acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, os Proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento.

O resultado seria:

Proveitos 100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos	40.000
Resultado	7.000

Transitariam como **Proveitos diferidos** 8.000 euros (55.000 – 47.000).

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↳ Exemplo de aplicação do **método da percentagem de acabamento** (1)
Ano de 2006

$$\% \text{ Facturação } \frac{60.000}{100.000} = 60 \% \quad \text{Grau de acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

De acordo com a Directriz atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao **grau de acabamento**, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos:

Assim,

Proveitos 100.000 x 70,5%	70.500
Proveitos já considerados	47.000
Proveitos do exercício	23.500

Provenientes de 8.000 de “Proveitos Diferidos”, (55000-47000), 5.000 da facturação do exercício (60.000-55.000) e 10.500 resultantes de acréscimos de proveitos, assim obtidos:

Grau de Acabamento x Facturação Global – Facturação Emitida

$$0,705 \times 100.000 - 60.000 = 10.500$$

Assim o Resultado seria:

Proveitos	23.500
Custos incorridos = 60.000-40.000	20.000
Resultado	3.500

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↳ Exemplo de aplicação do **método da percentagem de acabamento** (1)

Ano de 2007

Facturação Total	100.000
Proveitos considerados em anos anteriores	70.500
Proveitos do exercício	29.500
Custos incorridos = 86.000-60.000	26.000
Resultado	3.500

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↪ Normais Internacionais

De acordo com as normas do IASB, a contabilização de contratos de construção encontra-se regulada na NIC/IAS nº 11.

Não existem diferenças substanciais entre o preconizado pela Directriz Contabilística nº 3 e o IASB.

A principal diferença reside na aplicação do método do contrato completado que não é preconizado pelo IASB, ou seja:

- Na Directriz Contabilística nº 3 – no método do contrato completado o resultado da obra é calculado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída, o que implica a suspensão dos custos (gastos) e proveitos (réditos) inerentes à obra; isto é, tais itens são excluídos da demonstração dos resultados;
- Pelo contrário, na IAS 11, de acordo com o ponto 32 da mesma *“Quando o desfecho dum contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:*
 - a) *o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis;*
 - e
 - b) *os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos...”*

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↪ Dados

	Início das Obras	Conclusão das Obras	Preço estabelecido	Custo total estimado
PROJECTO 1	Jan. 2001	Dez. 2003	80	40
PROJECTO 2	Jan. 2001	Dez. 2004	70	50
PROJECTO 3	Jan. 2002	Dez. 2004	90	60
PROJECTO 4	Jan. 2003	Dez. 2004	40	20
PROJECTO 5	Jan. 2003	Dez. 2005	90	50

As percentagens de acabamento para cada um dos projectos são as seguintes:

	Ano 01	Ano 02	Ano 03	Ano 04	Ano 05
PROJECTO 1	40 %	40 %	20 %		
PROJECTO 2	10 %	20 %	30 %	40 %	
PROJECTO 3		30 %	40 %	30 %	
PROJECTO 4			30 %	70 %	
PROJECTO 5			40 %	30 %	30 %

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

➤ Método da percentagem de acabamento

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
TOTAL PROVEITOS	39	73	121	110	27	370
TOTAL CUSTOS	21	44	73	67	15	220
Resultado pela Percentagem de acabamento	18	29	48	43	12	150

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↪ Método alternativo do IASC/IASB

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
TOTAL PROVEITOS			80	200	90	370
TOTAL CUSTOS	21	44	73	67	15	220
Resultado pelo método alternativo do IASB	(21)	(44)	7	133	75	150

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↪ Método do contrato completado

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
TOTAL PROVEITOS			80	200	90	370
TOTAL CUSTOS	21	44	73	67	15	220
Existência Iniciais	-	21	65	98	15	
Existências Finais	21 (16-+5)	65 (16+5+16 +10+18)	98 (5+10+18+ 15+24+6+ 20)	15	-	
VARIAÇÃO DE EXISTÊNCIAS Aumento ou Redução Cálculo: Existências Finais - Existências Iniciais	21 (21-0)	44 (65-21)	33 (98-65)	(83) (15-98)	(15) (0-15)	0
Resultado pelo método do contrato completado Cálculo: Total Proveitos – Total Custos + Variação de existências	- (0-21-21)	- (0-44+44)	40 (80-73+73)	50 (200-67-83)	60 (90-15-15)	150

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Métodos de Apuramento dos Resultados

↳ Comparação dos três métodos

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
Resultado pelo Método da percentagem de acabamento	18	29	48	43	12	150
Resultado pelo Método do Contrato Completado	-	-	40	50	60	150
Diferença	18	29	8	(7)	(48)	-

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
Resultado pelo Método da percentagem de acabamento	18	29	48	43	12	150
Resultado pelo Método alternativo do IASB	(21)	(44)	7	133	75	150
Diferença	39	73	41	(90)	(63)	-

RESULTADO	Ano x1	Ano x2	Ano x3	Ano x4	Ano x5	TOTAL
Resultado pelo Método alternativo do IASB	(21)	(44)	7	133	75	150
Resultado pelo Método do contrato completado	-	-	40	50	60	150
Diferença	(21)	(44)	(33)	83	15	40 -

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Nesta matéria, a determinação dos resultados fiscais, faz-se de acordo com o preceituado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e demais legislação e ainda de acordo com as orientações da Direcção - Geral dos Impostos, nomeadamente os Artºs. 17º, 18º, 19º e 26º do IRC e ainda a **Circular nº 5/90 de 17/01/1990**.

Refere este normativo no seu nº 1 que *“as obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano pode o respectivo resultado ser apurado de acordo com o critério de encerramento da obra ou com o critério da percentagem de acabamento”*.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

No critério de encerramento da obra o resultado do exercício é apurado quando a obra estiver concluída, o que se considera, nos termos do nº 3 do Artº. 19º, quando:

- **esteja fixado o preço no contrato ou sendo conhecido o preço de venda o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%.**
- **nos casos de obras públicas em regime de empreitada, tenha lugar a recepção provisória nos termos da legislação respectiva.**

Se forem apurados resultados em relação a obras em que ainda não tenham sido suportados os custos totais para o seu acabamento, pode-se considerar como receita antecipada ou seja, diferir proveitos correspondentes aos custos estimados a suportar.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

No critério do grau de acabamento (ou percentagem de acabamento), os resultados da obra, são apurados à medida em que a obra vai sendo executada, e os resultados apurados ao longo da duração da mesma, obtendo-se portanto, resultados mais uniformes.

O critério do grau de acabamento é **obrigatório** (Artº. 19º, nº 2), nas:

- a) obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada:
 - a1) quando se verifiquem facturações parciais do preço estabelecido e ainda que não tenha carácter sucessivo, e
 - a2) as obras efectuadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.
- b) nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente:
 - b1) à medida em que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes.
 - b2) mesmo que não sejam conhecidos os custos totais das mesmas obras.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

No que respeita ao apuramento de resultados das empreitadas, procede-se da seguinte forma:

- **Nas empreitadas por percentagem, a determinação dos resultados far-se-á com base nos valores facturados, (podendo deduzir-se os 5%), e nos custos dos trabalhos executados que foram tomados em consideração para determinação dos valores facturados (nº 1 a) e 10).**
- **Nas restantes empreitadas, a determinação dos resultados far-se-á, tendo em consideração o grau de acabamento e o grau de facturação.**

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

O **grau de acabamento** é dado pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e o denominador resultante dos custos já incorporados e acrescidos dos estimados para completar a obra (Artº 19, nº 4)

O **grau da facturação** (percentagem) é dado pela relação entre os montantes totais facturados, excluindo a revisão de preços, e o preço estabelecido para o total da obra, eventualmente corrigido pelo valor dos trabalhos adicionais.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Assim, para o apuramento de resultados das restantes empreitadas, 3 situações podem verificar-se:

1ª) O grau de acabamento é superior à percentagem de facturação:

→ Os proveitos do exercício, correspondem à facturação efectuada (podendo deduzir-se os 5%, para garantias, a contabilizar como proveitos diferidos), deduzida da facturação já considerada como proveitos em exercícios anteriores.

→ Os custos do exercício serão os correspondentes à percentagem da facturação, deduzidos dos custos de exercícios anteriores.

Transita em balanço em “obras em curso” o montante de custos correspondente à diferença entre o grau de acabamento a percentagem da facturação.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

2ª) O grau de acabamento é inferior à percentagem da facturação:

- Os proveitos do exercício correspondem ao produto do grau de acabamento pela facturação efectuada (obviamente reduzida dos 5%), deduzidos dos proveitos já registados em anos anteriores.
- Os custos do exercício serão todos os incorridos até ao exercício em análise deduzidos dos já considerados em exercícios anteriores.
- Como é óbvio não haverá obras em curso a transitar em balanço.

3ª) O grau de acabamento é igual ao grau de facturação:

- Os proveitos do exercício correspondem à totalidade da facturação (podendo deduzir-se os 5%) abatida da já considerada em resultados de exercícios anteriores
- Os custos serão a totalidade dos incorridos, deduzidos dos já considerados em exercícios anteriores.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Obras por conta própria vendidas em fracções

O regime de apuramento dos resultados para este tipo de imóveis encontra-se regulado nos n.ºs 5 a 8 da circular que temos vindo a analisar.

→ A determinação do resultado deste tipo de obras alínea b) n.º 2 do Art.º 19.º do IRC), será obtido pela diferença entre o preço de venda e os custos imputáveis à fracção vendida.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Exemplo de aplicação da Circular 5/90

Início da Obra	Janeiro de 2005
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 Euros
Custo total estimado	80.000 Euros

	Custos Incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.2005	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.2006	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.2007	86.000	100.000	-

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Ano de 2005

$$\% \text{ Facturação } \frac{55.000}{100.000} = 55 \% \quad \text{Grau de acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste caso os proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento, deduzidos do valor estimado de 5% para ocorrer a custos com garantias.

Proveitos:

$$\begin{array}{rcl} 47\% \times 100.000 & = & 47.000 \\ 5\% \times 47.000 & = & \underline{2.350} \end{array} \quad 44.650$$

Resultado da Obra no ano de 2005

$$44.650 - 40.000 = 4.650$$

Transitam como proveitos diferidos:

$$(55.000 - 47.000) + 2.350 = 10.350$$

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Ano de 2006

$$\% \text{ Facturação } \frac{60.000}{100.000} = 60 \% \quad \text{Grau de acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

Neste caso os proveitos a considerar serão os relacionados com a percentagem de facturação, que não tenham sido considerados em anos anteriores, podendo ser considerados 5% do s/ total como proveitos diferidos.

Custos

$$85.000 \times 60\% = 51.000$$

Custos já considerados = 40.000

Custos Incorridos	60.000
Custos totais no fim do exercício	<u>51.000</u>

$$\text{Custos do exercício} = 11.000$$

A transitar c/ obras em curso	9.000
-------------------------------	-------

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Proveitos

Valor facturado	60.000
Proveitos considerados em anos anteriores	44.650

A deduzir	<u>15.350</u>
-----------	---------------

Proveito diferido 5% x 60.000	3.000
Proveito do exercício	<u>12.350</u>

Proveitos	12.350
Custos	11.000

Resultado em 2006	<u>1.350</u>
-------------------	--------------

Ou de outro modo, mais correcto:

Proveitos	12.350
Variação da Produção	9.000

	<u>21.350</u>
Custos Incorridos	20.000

Resultados	<u>1.350</u>
------------	--------------

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Ano de 2007

Facturação	40.000
Custos Incorridos	26.000
Proveito diferido $100.000 \times 5\%$	5.000

Proveitos

Total da Facturação	100.000
---------------------	---------

Proveitos já considerados:

Ano de 2005	44.650	
Ano de 2006	<u>12.350</u>	<u>57.000</u>

43.000

A deduzir

Proveitos diferidos	<u>5.000</u>
Proveito do exercício	38.000

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Implicações Fiscais em IRC

Resultado

Proveitos	38.000
Variação da Produção	(9.000)
	29.000
Custos Incorridos	26.000
Resultado em 2007	<u>3.000</u>

Transitam para anos seguintes como Proveitos Diferidos 5.000 Euros que serão considerados nos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Comparação – POC / NIC / IRC

IAS 11	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Artº 19 – Circular 5/90
1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se às obras públicas e privadas e obras próprias vendidas fraccionadamente
2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. Obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a 1 ano
3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: - Exclusivamente o método da percentagem de acabamento se for possível estabelecer estimativas fiáveis. - Alternativamente, os custos são imediatamente reconhecidos na Demonstração dos Resultados	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: - Método da percentagem de acabamento, desde que haja estimativas fiáveis. - Alternativamente, utiliza-se o método do contrato completado	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: - Método da percentagem de acabamento. - O método do contrato completado ou de encerramento da obra, quando estabelecido o preço de venda e a % de acabamento seja $\geq 95\%$

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Comparação – POC / NIC / IRC

IAS 11	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Artº 19 – Circular 5/90
4.Método da % de acabamento Os proveitos são <u>sempre</u> reconhecidos com base na % de acabamento a) % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de acréscimo de proveitos (proveitos não facturados) b) % de acabamento < % de facturação. - reconhecimento de proveitos diferidos	4.Método da % de acabamento Os proveitos são <u>sempre</u> reconhecidos com base na % de acabamento a) % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de acréscimo de proveitos (proveitos não facturados) b) % de acabamento < % de facturação. - reconhecimento de proveitos diferidos	4.Método da % de acabamento Os proveitos são reconhecidos com base na % de acabamento ou na % da facturação a) % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de obras em curso. O reconhecimento dos proveitos é feito com base na % da facturação. b) % de acabamento < % de facturação. - reconhecimento de proveitos diferidos
5. Custos financeiros são incluídos no custo de produção.	5. Custos financeiros são excluídos do custo de produção.	5. Custos financeiros são excluídos do custo de produção.

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Comparação – POC / NIC / IRC

IAS 11	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Artº 19 – Circular 5/90
6.Provisões para perdas previsíveis são admitidas	6.Provisões para perdas previsíveis são admitidas (para riscos e encargos)	6.Provisões para perdas previsíveis são admitidas, não dedutíveis para efeitos fiscais
7.Provisões para garantias são admitidas.	7.Provisões para garantias são admitidas.	7.Provisões para garantias são admitidas. Não são dedutíveis. Todavia considera-se que 5% dos proveitos são diferidos para este efeito. Aplica-se nas obras públicas e privadas em regime de empreitada.
8.Custos estimados para acabar a obra. - Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos.	8.Custos estimados para acabar a obra. - Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos.	8.Custos estimados para acabar a obra. - Admitidos, reconheçam-se proveitos diferidos, pelo valor que falta (obras próprias vendidas em

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Directriz Contabilística nº 3 versus IRC/Circular 5/90

Em relação ao confronto NIC/POC vs IRC, a principal diferença reside na aplicação da percentagem da facturação, quando esta é inferior ao grau de acabamento, conduzindo a resultados superiores pela aplicação dos critérios contabilísticos. Por outro lado, o IRC não reconhece as provisões para perdas previsíveis sendo as provisões para garantias admitidas indirectamente.

No exemplo seguinte procuraremos explicitar o que atrás referimos.

RESULTADOS			
Anos	Directriz Contabilística. nº 3	Circular 5/90	Diferença
2005	7.000	4.650	2.350
2006	3.500	1.350	2.150
2007	3.500	3.000	500
	14.000	9.000	5.000

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Directriz Contabilística nº 3 versus IRC/Circular 5/90

	2005	2006	2006	2008
Resultado Contabilístico (antes de impostos)	10.000	10.000	10.000	10.000
<u>A acrescentar</u>				
Efeito da Circular 5/90				+5.000
<u>A deduzir</u>				
Efeito da Circular 5/90	(2.350)	(2.150)	(500)	
Lucro Tributável	7.650	7.850	9.500	15.000
Imposto a pagar 25%	1.912,50	1.962,5	2.375	3.750

	2005	2006	2006	2008
Resultado Contabilístico	10.000	10.000	10.000	10.000
Resultado Fiscal (Lucro Tributável)	7.650	7.850	9.500	15.000
- Imposto a pagar – 25%	1.912,5	1.962,5	2.375	3.750
- Gasto Contabilístico – 25%	2.500	2.500	2.500	2.500
- Passivos/Activos por impostos diferidos (c/27)	587,5	537,5	125	(1.250)

APURAMENTO DOS RESULTADOS

Directriz Contabilística nº 3 versus IRC/Circular 5/90

Cujos lançamentos a efectuar são os seguintes:

	2005	2006	2006	2008
86.1 – Imposto Corrente	1.912,5	1.962,5	2.375	3.750
86.2 – Imposto Diferido	587,5	537,5	125	(1.250)
24 – Estado	1.912,5	1.962,5	2.375	3.750
27 – Passivo Imp. Diferidos	587,5	537,5	125	(1.250)
	2.500,0	2.500,0	2.500,0	2.500,0

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Bloco 2- Implicações Fiscais em IVA

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

➤ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

A aquisição de serviços pode ser efectuada a não residentes e a residentes. Quando é efectuada a **não residentes** seguem-se as regras respeitantes à localização das operações referidas no Artº. 6º do CIVA.

Todavia, nos termos do nº 6 do Artº. 6º as prestações de serviços prestadas por não residentes, quando se referem a imóveis situados no território nacional serão aqui tributadas, pratica-se pois uma inversão da regra geral, da tributação a partir da sede do prestador, para se passarem a tributar no local onde se situa o imóvel.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

- **não são prestações de serviços** de construção e, então, seguem-se as regras gerais constantes do Código do IVA.
- **são prestações de serviços** de construção civil, neste caso, aplicam-se as regras preconizadas pelo DL 21/2007, de 29 de Janeiro, em conjugação com as instruções administrativas transmitidas através do Ofício-Circulado nº 30101, de 24 de Julho de 2007 da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

Assim, o DL nº 21/2007, de 29 de Janeiro, veio estabelecer a inversão do sujeito passivo do IVA (reverse charge), isto é, a liquidação do imposto, nos trabalhos de construção civil prestados por empreiteiros e subempreiteiros passa a ser da responsabilidade do sujeito passivo adquirente dos serviços, o qual pode ser objecto de direito à dedução de acordo com o disposto nos Artºs 19º a 25º do CIVA.

Por outro lado, as facturas emitidas pelos prestadores de serviços (empreiteiros/subempreiteiros), deverão conter, nos termos do nº 13 do Artº. 35 do Código do CIVA, a expressão “*IVA devido pelo adquirente*”

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

Na realidade dispõe alínea j) do nº 1 do CIVA que são sujeitos passivos do IVA *“as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que **praticuem operações que confirmam direito à dedução ... , quando sejam adquirentes de serviços de construção civil ... em regime de empreitada ou subempreitada**”.*

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

Assim, de acordo com o ofício-circulado, considera-se “serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização duma obra ...”, a qual é definida como “todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada”.

Apesar do desenvolvimento tão amplo do referido, conceito que foi retirado da definição de obra do DL 12/2004, dos Serviços do IVA, sentiram a necessidade de objectivar os conceitos através de exemplos meramente exemplificativos; referimo-nos às listas anexas ao referido ofício-circulado: a lista do Anexo I – **Lista exemplificativa** de serviços a que **se aplica** a regra de inversão e a lista do Anexo II – **Lista exemplificativa** de serviços a que **não se aplica** a regra inversa.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

➤ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo I – Ofício-Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)	LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo II – Ofício- Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)
- Abertura de valas; - Abertura e tapamento de roços; - Afagamentos - Cedência de pessoal sob a orientação do cedente; - Colocação de caixas de ligação; - Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística; - Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil; - Construção de redes de rega; - Construção e reparação de linhas férreas;	- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários; - Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v.g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de electricidade, comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção; - Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário; - Ensaaios laboratoriais de segurança;

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo I – Ofício-Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)	LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo II – Ofício- Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)
- Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas; - Construção, reparações e pinturas de estradas e de caminhos; - Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção; - Drenagens e impermeabilizações; - Execução de betonilha e betonagem; - Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas; - Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias; - Instalações eléctricas;	- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro; - Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção; - Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, retroescavadoras e outras máquinas), - Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo I – Ofício-Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)	LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO (Anexo II – Ofício- Circulado 30101, de 24/05/2007, DSIVA)
- Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos; - Pinturas, estuques e outros revestimentos; - Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito de realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo; - Serviços de canalização e pichelaria; - Sistemas de ar condicionado, de refrigeração de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel; - Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações; - Outros serviços previstos na Portaria nº 19/2004, de 10 de Janeiro, e não expressamente mencionados no Anexo II	- Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas; - Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações; - Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e de gestão da obra; - Serviços de transportes.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ INVERSÃO SUJEITO PASSIVO

a) Assim, ao nível do sujeito passivo adquirente é necessário que se verifiquem as seguintes condições, para que se verifique a Inversão do Sujeito Passivo

- sejam pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do nº 1 do artº. 2 do CIVA, isto é que, basicamente de um modo independente exerçam com continuidade, actividades de natureza comercial, industrial e de prestação de serviços.
- disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional.
- pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto (que não pratiquem exclusivamente operações isentas (*artº. 9º do CIVA e artº. 53º*)).
- sejam adquirentes de serviços de construção civil.
- adquiram os serviços em regime de empreitada ou subempreitada.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↪ REGRAS DE INVERSÃO

Existe inversão do s.p. se o adquirente verificar simultaneamente as seguintes condições:	Não existe inversão do s.p. do IVA se o adquirente não verificar uma ou mais das seguintes condições:
Faz aquisição de serviços de construção civil;	Faz aquisições de serviços que não sejam de construção civil;
É sujeito passivo com sede, domicílio ou estabelecimento estável em Portugal;	Se o adquirente não tiver a sua sede, domicílio ou estabelecimento estável no território nacional;
Pratica operações que conferem, total ou parcialmente, direito à dedução do IVA	Se o adquirente: i) Não é sujeito passivo de IVA; ii) Pratica exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução (artº. 9º + artº 53º, CIVA) iii) Está enquadrado no regime das AIB (artº 9º + artº. 53º do CIVA + Estado) – nas condições definidas no artº 5º do RITI)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

a1) Estado, Autarquias, regiões Autónomas ou outras pessoas colectivas de direito público

O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não **são sujeitos passivos de imposto** quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, cf. dispõe o nº 2 do Artº. 2º do Código, pelo que se lhe **não aplica a regra da inversão do sujeito passivo**, excepto quando:

→ praticam operações sujeitas a IVA, nos termos do nº 3 desse Artº. 2º, ou seja: (telecomunicações, distribuição de água, transporte de bens, prestação de serviços portuários, etc.)

Nestas operações há lugar à inversão do sujeito passivo e compete ao adquirente (Estado ...) informar o prestador e do fim a que os serviços se destinam, conforme dispõe o ponto 1.6.4 do ofício-circulado, já referido, nº 30101 de 24 de Maio de 2004 da DSIVA.

a2) Sujeitos passivos mistos

Nos termos da alínea j) do Artº 2º, tais sujeitos passivos, isto é, que praticam operações que conferem direito à dedução do IVA suportado e operações que não conferem direito à dedução, **há lugar à inversão do sujeito passivo**, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afecção real ou pro rata), cf. ponto 1.6.3. do ofício-circulado que vimos referindo.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

b) Condições necessárias para que se verifique a regra da inversão

- assim nos termos do ofício-circulado que estamos a analisar a regra de inversão do sujeito passivo ocorre quando no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção com ela relacionados e necessários à sua realização (*exemplo: aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas, etc...*) bem como materiais, entendendo-se **que o valor global da factura, independentemente de haver ou não discriminação** dos vários trabalhos prestados e a factura dos vários serviços ser conjunta ou separada, verifica-se a inversão do sujeito passivo.
- se estivermos perante uma **mera aquisição de bens** e não perante uma prestação de serviços no âmbito duma obra não se verifica a inversão do sujeito passivo (*exemplo: aluguer de andaimes que não implica instalação dos mesmos na obra; aluguer de gruas*), neste caso ao prestador ou o transmitente cabe-lhe a liquidação do IVA.
- dada a dificuldade que em muitos caso ocorre em definir se estamos perante a realização de uma obra ou um mero aluguer de bens ou transmissão dos mesmos, o referido ofício-circulado, procurou através de vários exemplos **densificar** as situações em que se está ou não perante uma prestação de serviços de construção e portanto em que há inversão do sujeito passivo.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

Situações em que se **verifica ou não** a regra de inversão do sujeito passivo:

- A **mera transmissão** de bens (sem a instalação ou montagem por parte ou por conta do fornecedor do bem) **não releva** para efeitos da regra de inversão.
- Já a entrega de bens, **com montagem ou instalação na obra**, desde que se trate do trabalho no âmbito duma obra, conforme definida nos termos da Portaria 19/2004, **releva para efeito de inversão**, independentemente de o fornecedor estar habilitado com o alvará ou o título de registo.

Em nossa opinião, esta situação é de todo ilegal, na medida em que o fornecedor, como não possui alvará ou título de registo, não pode executar os trabalhos, não está legalmente habilitado e portanto não deveria ocorrer a regra de inversão.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↪ Casos em que se verifica ou não a Regra de Inversão

a) Bens móveis – caso em existe inversão

Entrega de bens móveis **com instalação** ou montagem na obra

Serviço de instalação de portas e janelas, independentemente do material utilizado

Aplica-se a regra da inversão

b) Bens móveis – casos em que NÃO existe inversão

Entrega de bens móveis **sem instalação** ou montagem na obra por parte do fornecedor (ou por sua conta)

Bens móveis que inequivocamente não estejam ligados ao imóvel em definitivo

Não há inversão

c) Facturação de serviços de construção pelo prestador (empreiteiro)

Que incluem bens móveis - Aluguer

Há inversão

d) Facturação por terceiro de serviços

Ao prestador (empreiteiro) se serviços que não construção

Não há inversão

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

S. PASSIVOS QUE PRATICAM EXCLUSIVAMENTE OPERAÇÕES ISENTAS

Engloba-se neste item as actividades de construção de imóveis para venda, a compra e venda de bens imóveis e a locação dos mesmos.

Assim, se o adquirente dos serviços de construção civil (construção de imóveis para venda) por um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas abrangidas pelo Artº 9º ou pelo Artº. 53º do CIVA e **não tenham direito à dedução**, cf. estipulado no Artº. 20º do Código não se aplicará relativamente aos mesmos a regra de inversão do sujeito passivo relativamente à aquisição dos serviços de construção civil.

Traduzindo-se, trata-se da aquisição de serviços por construtores/promotores imobiliários que única e exclusivamente se dedicam à construção de imóveis para venda ou à locação dos mesmos, ou seja, praticam operações sujeitas a IMT e à **locação** de bens imóveis.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

⇒ RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA

Nos termos do Artº 6º, nº 1 e 4 são tributados em IVA as transmissões de bens situados no território nacional e as prestações de serviços efectuadas por um prestador que tenha sede nesse território nacional.

Assim, a venda de imóveis, constitui uma operação tributável, mas encontra-se isenta de IVA, nos termos do nº 31 do Artº 9º, por se tratar de uma operação sujeita a IMT; de mesma forma se encontra igualmente isenta de imposto a locação de bens imóveis, nos termos do nº 30.

Contudo, de acordo com o Artº. 12º do CIVA, o vendedor do imóvel ou o locador podem renunciar à isenção desde que o sujeito passivo do imposto (adquirente ou locatário) os utilizem em actividades tributadas (actividades que conferem direito à dedução, cf nºs 4 e 5).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

⇒ RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA

Esta renúncia tem em vista permitir que o adquirente/locatário possa deduzir o IVA suportado a montante nas suas aquisições de bens e prestações de serviços (locação) já que debita IVA nos seus *outputs* (facturação).

Esta matéria de renúncia à isenção, foi alterada pelo DL 21/2007, de 29 de Janeiro, o qual em anexo ao referido DL estabeleceu o regime de renúncia à isenção do IVA.

Como se trata de actividades que exigem um controlo apertado no uso do direito à dedução, o Artº. 12, nº 6, refere quais os termos e as condições para a renúncia à isenção, que serão objecto de legislação especial, daí que o novo regime à isenção do IVA veio revogar o DL 241/86, de 20 de Agosto e ainda a emissão pela DGCI do ofício-circulado nº 30099, de 9 de Fevereiro de 2007.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

⇒ RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA

A análise do regime de renúncia, incidirá sobre os aspectos de:

- | | |
|--|----------------|
| 1. Quem pode renunciar – condições subjectivos | Artº 3º; |
| 2. A que se pode renunciar – condições objectivas | Artº. 2º; |
| 3. Como renunciar – Formalidades | Artº. 4º; |
| 4. Validade do certificado e efectivação da renúncia | Artº. 5º |
| 5. Obrigações decorrentes da opção de tributação | Artº. 6º e 11º |
| 6. Valor tributável | Artº 7º |
| 7. Direito à dedução | Artº 8 e 9º |
| 8. Regularizações | Artº 10º |

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

1 –RENÚNCIA À ISENÇÃO- QUEM PODE RENUNCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
Sujeitos passivos de IVA com direito à dedução	A renúncia à isenção é permitida quando o transmitente/adquirente do bem imóvel ou, no caso de locação, quando o locador/locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA.	Os respectivos locadores/locatários ou adquirentes/transmitente sejam sujeitos passivos que utilizem imóveis, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito a dedução.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



RENÚNCIA À ISENÇÃO – QUEM PODE RENUNCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
Actividade Exercida	A renúncia à isenção é permitida quando o transmitente/adquirente do bem imóvel ou, no caso de locação, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições: a) Pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto de operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócio	O locador e o locatário ou o transmitente e o adquirente: i) Exerçam exclusivamente actividades que conferem o direito à dedução ou, sendo mistos (exercício simultâneo de actividades que conferem o direito à dedução e actividades que não conferem esse direito), o conjunto das actividades que conferem o direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios;

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

➤ RENÚNCIA À ISENÇÃO – QUEM PODE RENUNCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
Actividade Exercida	b) Tenham uma percentagem de dedução inferior a 80%, mas apenas nos casos em que, habitualmente, exerçam a actividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou para locação; c) Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60º e seguintes do Código do IVA; d) Disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.	ii) Tenham uma percentagem de dedução inferior a 80%, mas apenas nos casos em que, habitualmente, exerçam a actividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou para locação; iii) Não estejam enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas constante do artigo 60º e seguintes do CIVA; IV) Disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS e de IRC.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

2 - RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUNCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
Tipos de prédios	Tem que se tratar de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção.	Não é permitida a renúncia relativamente a prédios rústicos ou mistos. O arrendamento de terrenos está excluído.
Inscrição na matriz	O imóvel tem que estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou ter sido pedida a respectiva inscrição.	Não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de imóveis cuja inscrição na matriz ou pedido de inscrição não seja em nome do transmitente ou locador.
Totalidade do imóvel ou fracção	O contrato tem que ter por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel.	Não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de partes do imóvel, salvo se se tratar de uma fracção autónoma e, neste caso, só é, igualmente, possível relativamente à totalidade da fracção.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
Direito de propriedade, de superfície e figuras parcelares	O contrato tem que ter por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel.	Não é permitida a renúncia em casos de transmissão que não seja a transmissão do direito de propriedade (v.g. transmissão de mero direito de superfície ou de outras figuras parcelares)
Prédios destinados à habitação	O imóvel tem que estar inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou ter sido pedida a respectiva inscrição, e não se pode destinar a habitação.	Não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de prédios inscritos na matriz (ou cuja inscrição tenha sido pedida) como prédios destinados à habitação, ainda que destinados a uma afectação diferente de habitação.
Sublocação de imóveis	Não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis	Não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUNCIAR

Assunto	Regime de renúncia (condições a verificar)	Ofício-Circulado 30099, de 09/02/2007 (interpretação)
1ª transmissão	Só é possível renunciar quando esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado, ou, Quando esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras.	idem

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↪ RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUNCIAR

Imóvel objecto de renúncia	O imóvel deve ser um prédio urbano ou uma fracção autónoma deste, ou ainda, no caso de transmissão, um terreno para construção. Exclui-se o arrendamento de terrenos para construção (incluindo a locação financeira) e os prédios rústicos.
(arrenda- mento e operações sujeitas a IMT)	A transacção deve dizer respeito à totalidade do imóvel ou fracção autónoma. Não é possível renunciar a uma parte. Exemplo: Não é possível renunciar a ½ de um prédio ou fracção (ou outra percentagem qualquer) - Ou renuncia á totalidade ou não pode renunciar
Adquirente	O imóvel tem que ser usado pelo adquirente/arrendatário para o exercício de actividades que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA suportado: - Sujeitos passivos com direito à dedução integral; - Sujeitos passivos mistos

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUNCIAR

Arrendamento	O valor da renda anual deve ser igual ou superior a 1/25 do valor de aquisição ou de construção do imóvel.
Objecto da renúncia	A renúncia à isenção de IVA só é permitida quando esteja em causa: a) A primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando o IVA nela suportado tenha sido deduzido ou ainda possa ser deduzido, no todo ou em parte; ou b) A primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação: - b1) de que tenha resultado um aumento superior a 50% do VPT para efeitos do IMI; - b2) quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA incorrido nessas obras, ou, c) Uma transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção de IVA, quando esteja a decorrer o prazo de regularização do IVA suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

RENÚNCIA À ISENÇÃO – A QUE SE PODE RENUNCIAR

Actividade exercida e escrituração	O vendedor/senhorio e o comprador/inquilino têm que: - Ser S.P. normais de IVA com direito integral de dedução do IVA, ou, - Ser S.P. mistos em que o conjunto das operações que conferem direito à dedução deve ser superior a 80% do seu volume anual de negócios (V.N ano anterior). NOTA: Este requisito não é aplicável aos sujeitos passivos cuja actividade consista, com carácter de habitualidade, na construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou para locação. - O vendedor/senhorio e o comprador/inquilino têm que dispor de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC
Subarrendamento	Não é possível a renúncia
Liquidação	O IVA devido na transmissão de imóveis deve ser liquidado pelo adquirente (e já não pelo vendedor) no período de tributação no qual tenha lugar a renúncia à isenção (considerando-se que a renúncia só opera no momento da celebração do contrato de compra e venda). A escritura deve conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ 3-COMO RENUNCIAR À ISENÇÃO - Formalidades

Esta matéria encontra-se explanada no Artº. 4º do Regime de Renúncia e no ponto C do ofício-circulado donde se retira que:

1. Os sujeitos passivos (transmitente ou locador) para renunciar à isenção devem dirigir à DGCI, por via electrónica (www.dgci.min-financas.pt).

Pedido de Certificado para efeitos de renúncia – elementos

- Nome transmitente/locador ou
- Nome do adquirente/locatário
- Identificação fiscal dos intervenientes
- Objecto do pedido: transmissão/locação
- Actividade a exercer no imóvel
- Valor da transmissão/venda ou valor mensal da renda:
Ex: valor da venda = 500.000 €
Ex: valor mensal da renda $\geq 1.667 \text{ €}$ ($1/25 \times 500.000 \text{ €} / 12$)
- Declaração de que se verificam todos os requisitos para que se possa renunciar

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ COMO RENUNCIAR À ISENÇÃO - Formalidades

O pedido a obter no sitio das declarações electrónicas é submetido pelo transmitente/locador, após preenchimento dos elementos solicitados; será informado se o mesmo está ou não conforme a legislação.

Caso esteja conforme será o requerente informado de que vai ser pedida confirmação dos dados ao adquirente/locatário. A qual será pedida por e-mail, devendo o adquirente/locatário confirmar os dados no *site* das declarações electrónicas.

Confirmados os dados pelo adquirente/locatário e caso estejam correctos, obtém-se de imediato o Certificado comprovativo do pedido de renúncia.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ COMO RENUNCIAR À ISENÇÃO - Formalidades

Caso haja incorrecção, devido ao facto de os registos não estarem adequados, e, não for possível a obtenção do Certificado, o Chefe de Finanças, fica com a competência, para proceder às correcções que se mostrem necessárias, validando os dados, permitindo-se assim a obtenção via electrónica do Certificado.

Para verificar a validade do Certificado qualquer entidade o poderá fazer no *site* das declarações electrónicas.

A renúncia à isenção **só produz efeitos** no momento em que seja celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel, desde que esteja na posse de um **Certificado de renúncia válido** e se continuem a verificar as condições para a renúncia.

↪ 4 - VALIDADE DO CERTIFICADO E EFEITO DE RENUNCIA (Artº. 4 e 5º)

O Certificado é válido pelo **período de 6 meses** tem por efeito manifestar à DGCI que o sujeito passivo tem a **intenção de renunciar** à isenção do IVA.

Deixando de se verificar as condições de renúncia à isenção antes da celebração do contrato, ou tendo decorrido o prazo de validade do Certificado, deve o sujeito passivo comunicar o facto à Administração fiscal.

O exercício da renúncia sem que estejam reunidas as condições referidas no nº 1 do Artº. 5 do diploma da renúncia não produz efeitos.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ 5 – OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO

Os sujeitos passivos que renunciem à isenção nos n.ºs 30 e 31 do Art.º 9º e optem pela tributação ficam, por esse facto, sujeitos ao cumprimento das obrigações previstas no CIVA, nomeadamente, de natureza contabilística, declarativa, de liquidação e de entrega do imposto (*Art.º 11*)

Os **transmitentes/locadores** devem contabilizar, para efeitos do Art.º 44º do CIVA (*requisitos a que deve obedecer a contabilidade*), os proveitos e os custos relativos aos imóveis a transmitir ou a locar e em que houve liquidação de imposto.

O **adquirente** deve **contabilizar**, separadamente, a aquisição do imóvel em que houve renúncia à isenção, de forma a evidenciar o imposto por si autoliquidado nesta operação (*n.º 2 do Art.º 6 do regime de renúncia*).

➤ 6 - OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO

Os **transmitentes ou locadores** que se encontrem em condições de renunciar à isenção, devem apresentar uma **declaração de alterações** antes de solicitarem o primeiro certificado de renúncia, preenchendo, para o efeito, o campo 1 do quadro 12.

No caso específico da transmissão de imóveis, **cabe ao adquirente proceder à liquidação do imposto** devido por essas operações, inscrevendo, em termos de declaração periódica, o valor tributável no campo 3 e o imposto liquidado no campo 4 do quadro 06. Por sua vez, o **transmitente** deve indicar, na declaração periódica e enquanto a mesma não for alterada, o valor da transmissão no campo 8 do quadro 06.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO

As **facturas** ou documentos equivalentes **emitidos pelos transmitentes ou locadores devem conter todos os elementos referidos** no Artº. 35º do Código do IVA, bem como, no caso da transmissão de imóveis, a expressão ***“IVA devido pelo adquirente”***, uma vez que neste caso cabe ao adquirente a obrigação de liquidação do imposto. (inversão sujeito passivo)

Todavia, se o documento que titula a transmissão é a escritura e por que ela deve conter, para além da expressão ***“IVA devido pelo adquirente”*** todos os requisitos previstos do nº 5 do Artº. 35º do CIVA, à excepção da numeração, a mesma substitui a factura exigida nos termos ao alínea b) do nº 1 do Artº. 28º do CIVA.

↳ 7 - VALOR TRIBUTÁVEL

A **regra geral**, diz-nos que, o valor tributável da transmissão ou locação de bens imóveis é apurado de acordo com as regras do nº 1 do Artº. 16 do CIVA, ou seja, será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ VALOR TRIBUTÁVEL

No caso de relações especiais (Artº. 58º do CIRC) entre os intervenientes nas operações é o **valor normal** determinado nos termos do nº 4 do Artº. 16º do CIVA quando:

- a) a contraprestação **seja inferior** ao **valor normal** (VPT definitivo) e o destinatário da operação (adquirente/locatário) não tenha direito à dedução integral.
- b) A contraprestação seja superior ao valor normal (VPT) quando o transmitente/locador não tenha direito a deduzir o IVA integralmente.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



VALOR TRIBUTÁVEL

Nos termos do nº 4 do Artº 16 do CIVA o **valor normal** é o preço aumentado dos elementos referidos no nº 5 (impostos, taxas, despesas acrescidas de transporte, etc...), na medida em que nele não estejam incluídas, que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização, em que é efectuada a operação e em **condições normais de concorrência** teria de pagar a um fornecedor ou prestador **independente**.

Para efeitos de apuramento do valor tributável a lei considera que o **valor normal** da transmissão do imóvel **não pode ser inferior** ao VPT definitivo considerado para efeitos de IMT.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

RESUMO DO DIREITO Á DEDUÇÃO DO IVA

	Nascimento do direito à dedução p/ o transmitente ou locador	Prazo para o exercício do direito à dedução		IVA q/ o transmitente ou locador podem deduzir	IVA que o adquirente ou locatário podem deduzir
		Regra geral	Prazo especial		
Locação de imóveis (com renúncia à isenção de IVA)	No momento da realização do contrato de locação	4 anos (artº 91º, nº 2 do CIVA e artº 8º nº 2, do anexo ao DL 21/2007, de 29 Janeiro)	8 anos (artº. 8, nº 3, do anexo ao DL 21/2007, de 29 de Janeiro)	IVA suportado na aquisição ou construção de imóveis	IVA suportado na factura mensal da renda
Operações sujeitas a IMT (com renúncia à isenção de IVA)	No momento da realização do contrato de transmissão (escritura)	4 anos (artº 91º, nº 2 do CIVA e artº 8º nº 2, do anexo ao DL 21/2007, de 29 de Janeiro)	8 anos (artº. 8, nº 3, do anexo ao DL 21/2007, de 29 de Janeiro)	IVA suportado na aquisição ou construção de imóveis	IVA suportado na aquisição (inversão do sujeito passivo) 100

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ RESUMO DO DIREITO Á DEDUÇÃO DO IVA

Nota:

Nos termos do artº 8º, nº 3 do “regime de renúncia” o prazo especial de 8 anos só se aplica no caso de se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- i) A actividade dos transmitentes/locadores consista, com carácter de habitualidade, na construção de imóveis para venda ou para locação;
- ii) Desde que comprovadamente a construção do imóvel tenha excedido o prazo de 4 anos.

8 - REGULARIZAÇÕES

O sujeito passivo adquire ou constrói imóveis tendo em vista afectá-los a uma actividade tributada (conferindo direito à dedução); contudo pode acontecer que o sujeito passivo altere o destino do bem, quer por o ter alienado a uma entidade isenta, quer porque lhe alterou o destino, ou ainda passou de uma actividade isenta para uma actividade tributada.

Nestas situações o IVA terá de ser objecto de regularização de uma só vez, pelo que os artºs 24, 24-A e 25 do CIVA abordam estas questões.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ REGULARIZAÇÕES

Assim, **para haver regularização é necessário** que:

- a) tenha sido afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo (isto é a uma actividade que não confere direito à dedução)
- b) deixe de ser utilizado para fins da empresa por um período superior de 2 anos (contado a partir da entrada em vigor do DL 21/2007, isto é 30 de Janeiro de 2007), ainda que não seja afecto a fins alheios à actividade da empresa.
- c) O sujeito passivo devido à alteração da actividade exercida ou por imposição legal passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução.
- d) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do nº 30 do Artº. 9.
- e) O imóvel seja utilizado em acolhimento, recepções de pessoas estranhas à empresa (cf. dispõe a alínea d), nº 1 do Artº. 21º.)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ REGULARIZAÇÕES

Nestes casos o IVA **deve ser regularizado** no decurso do prazo de:

- **5 anos** (incluindo o ano de início da utilização) no caso de bens móveis corpóreos;
- **20 anos** (incluindo o ano de início de utilização) no caso de bens imóveis

As deduções a efectuar serão de $1/5$ (bens móveis) ou $1/20$ (imóveis) por cada ano em que deixou de haver direito à dedução, ou seja no próprio ano em que ocorreu a situação que lhe deu origem e nos restantes.

A regularização será efectuada de uma só vez e deverá constar do último período do ano a que respeita.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

1. **A construção de imóveis para venda** pelo construtor constitui uma operação tributável, mas isenta de IVA por se tratar de uma operação sujeita a IMT.
2. **De igual modo a aquisição de imóveis para venda (revenda)** bem como a promoção imobiliária, isto é, o promotor é dono do terreno, subcontratando os meios necessários para a edificação, vendendo posteriormente os imóveis construídos (casas para venda). A aquisição (via subcontratação do empreiteiro), está sujeita a IVA, não se verificando inversão do sujeito passivo, uma vez que a venda dos imóveis (casas para venda) estar isenta de IVA.

↳ TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

3. A construção para terceiros por encomenda, insere-se na prestação de serviços de construção civil de obras públicas ou privadas é tributado no regime normal do IVA.

A taxa de tributação normal é de 20% (a partir de 1/7/2008). Existem taxas reduzidas conforme verbas 2.16, 2.17, 2.21, 2.22, 2.23 e 2.4 que visam fundamentalmente a qualidade do destino da empreitada ou do dono da obra, ou seja, basicamente obras sobre imóveis, destinada a: habitação económica, autarquias locais, programa RECRIA, etc...

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

Nas facturas dos serviços prestados pelos empreiteiros podem verificar-se as seguintes situações:

- os adquirentes dos serviços de construção, são sujeitos passivos que praticam operações que confirmam direito do sujeito passivo à dedução. Nesta situação verifica-se a inversão do sujeito passivo, sendo o adquirente que liquida o IVA das aquisições: Exemplo: empresa que remodela, repara o seu armazém de produtos acabados.
- os adquirentes dos serviços de construção, são sujeitos passivos que praticam operações que não conferem o direito à dedução: Exemplo: reparação; construção de casas para venda; não há inversão do sujeito passivo.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

4. Actividades que conferem direito à dedução e outras que não conferem direito à dedução. – SUJEITOS PASSIVOS MISTOS

Trata-se de empresas de construção que exercem simultaneamente uma actividade sujeita que confere direito à dedução e outras actividades que não conferem esse direito. Ou seja, por exemplo, a prestação de serviços de empreitadas de obras públicas ou particulares e a construção de prédios para venda. Na primeira a actividade está sujeita ao regime geral de tributação e na segunda isentas de imposto nos termos do nº 31 do Artº. 9º do CIVA, tratando-se pois de um **sujeito passivo misto**.

Assim, só poderá deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos com vista à realização de operações tributáveis efectuadas pelo sujeito passivo adquirente: transmissão de bens e prestação de serviços, exportações, etc... (cf nº 1 Artº 20 do CIVA).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA



TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

Ou seja, o IVA suportado nas aquisições para ser dedutível deve ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito. Assim, confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços exclusivamente afectos a operações que, integrando o conceito de actividade económica (cf. o disposto no Artº. 2º do CIVA) para efeitos de IVA, sejam tributados, isentos com direito à dedução ou, ainda, não tributados que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do nº 1 do Artº 20 do CIVA.

Refira-se que o Artº 23º do CIVA se aplica para efeitos de determinação do imposto que é dedutível relativo aos bens e/ou serviços de **utilização mista**, isto é, aos bens utilizados conjuntamente em actividades que conferem direito à dedução e em actividades que não conferem esse direito.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

Quanto ao método a aplicar na dedução do IVA, 2 caminhos são apontados, conforme o bem está afecto ao exercício duma actividade económica.

- bens ou serviços **afectos parcialmente** ao exercício de uma actividade económica – **Método da Afectação Real** (nº 2, alínea a) do nº 1);
- bens ou serviços **afectos** ao exercício de uma actividade económica, utiliza-se o método da percentagem ou pro-rata, que se apura nos termos do nº 4, podendo o sujeito passivo optar pela afectação real.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações em IVA

↳ TIPOS DE ACTIVIDADE IMOBILIÁRIA

No caso da afectação real obrigatória ou por opção, os critérios a observar devem ser objectivos, por forma a permitir determinar o grau de utilização dos bens à realização ou não de operações que conferem/(não direito à dedução.

A DGCI pode corrigir os referidos critérios desde que devidamente fundamentados.

Os critérios a utilizar podem ser vários, não necessariamente um único, devem ser devidamente justificados, podendo optar-se: pela a área ocupada; número de elementos do pessoal afecto; massa salarial; horas-máquina; horas-homem, etc (ponto V do ofício-circulado 30103).

Bloco 3 – Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

- ...



IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

O IMI é um imposto que incide sobre o valor dos prédios, (valor patrimonial tributário, adiante designado pela sigla VPT), rústicos ou urbanos situados em território português constituindo receitas dos municípios onde os mesmos se localizam. O IMI é um imposto onde vigora o chamado **princípio da territorialidade**, isto é, todos os prédios situados no território nacional independentemente do domicílio fiscal do seu proprietário são tributadas neste imposto.

↳ IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

Nos termos do artº. 9º do Código a **tributação é iniciada** a partir do momento em que se verificam as seguintes situações:

- a) **do ano, inclusive**, em que a fracção do território e demais elementos, possam ser classificados como prédio, nos termos do artº 2º.
- b) **do ano seguinte ao termo** da situação de isenção, excepto se o sujeito passivo, estiver a beneficiar de isenção, adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do prédio isento, caso em que o imposto é devido no ano em que **deixou de ser habitado** pelo proprietário.

↳ IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

c) do ano, inclusive, da **conclusão das obras** de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que determinem a variação do VPT de um prédio. Sendo abrangidas neste ponto as seguintes situações:

- Prédios construídos de novo;
- Prédios reconstruídos, melhorados ou ampliados;
- Prédios demolidos que originem terrenos para construção ou “outros”.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

Quanto à tributação das empresas da área da construção, que construam prédios para vender em fracções ou exerçam a actividade de compra para revenda verifica-se o início da tributação nas seguintes situações (alíneas d) e e) do artº. 9º):

- “d) **do quarto ano seguinte**, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa cujo objecto seja a construção de edifícios para venda;”
- “e) **do terceiro ano seguinte**, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda, ou seja, que a empresa tenha por objecto a compra de imóveis para revenda.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

Todavia, refere a lei (*artº. 9º, nº 2*) que caso ao terreno para construção ou ao prédio para venda for dada diferente utilização liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição.

Por outro lado, é entendimento genérico pela doutrina e pela Direcção-Geral dos Impostos que o **arrendamento do prédio não configura destino diferente** desde que o mesmo figure em **existências**, já configurando destino diferente a sua contabilização na conta de imobilizado corpóreo. (*cf. ofício-circulado A 2/93, de 28/10/1993*)

Não se considera desvio de destino, o caso do terreno para construção, cuja obra não foi concluída dentro do quarto ano seguinte, passando o terreno a ser tributado, mas **não** com efeitos retroactivos.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

A **suspensão da tributação** não se aplica caso o terreno para construção ou o edifício tenham sido adquiridos a entidade que já beneficiou da suspensão do imposto (*artº. 9º, nº 6*).

Finalmente a suspensão da tributação referida nas alíneas d) e e) não é aplicável aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país sujeito a um regime mais favorável constante da lista aprovada por Portaria do Ministério das Finanças.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISSÕES (IMT)

Primeiramente, precisaremos de caracterizar o IMT, em termos de incidência, objectiva e subjectiva, o que está sujeito e quem fica sujeito.

Como decorre do artº. 2º do Código, o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

Assim, nesta matéria da incidência objectiva e territorial ficam sujeitas a IMT entre outras as seguintes situações:

- a) Promessas de compra e venda com tradição;
- b) Aquisição de partes sociais ou quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factores, algum dos sócios fique a dispor de pelo menos de 75% do Capital Social ou o número de sócios se reduza a dois, marido e mulher;

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISSÕES (IMT)

- c) Entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis com personalidade jurídica, a adjudicação dos bens imóveis a sócios, na liquidação dessas sociedades;
- d) Entradas de sócios com bens imóveis nas restantes sociedades civis, na parte em que outros sócios adquirem comunhão;
- e) Transmissões de bens imóveis por fusão ou cisão de sociedades;
- f) As permutas pela diferença declarada de valores ou pelas diferenças entre os valores patrimoniais tributários (VPT) consoante a que for maior;
- g) Adjudicação de bens imóveis aos credores e a dação em pagamento.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSIMISSÕES (IMT)

Como **situações novas** que de forma explícita passaram a ser tributadas em IMT, temos:

- as designadas procurações irrevogáveis, ou seja *“outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel... sempre que o representado deixe de poder revogar a procuração”*.
- **Celebração de contrato-promessa de aquisição** e de alienação de imóveis em que no contrato ou em documento à parte exista **cláusula expressa** de que o promitente adquirente pode **ceder livremente** a sua posição contratual a terceiro.
- **Cessão de posição contratual** no exercício do direito conferido por contrato-promessa ou seja, aquelas em que o promitente alienante não precisa de dar o seu consentimento, sendo que o sujeito passivo da obrigação de imposto gerado pela cessão da posição é o cessionário, nos termos da alínea f) do artº 4º.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO (VPT) – Considerações Gerais

O **valor patrimonial tributário dos imóveis (VPT)** é determinado nos termos do CIMI.

Previamente à determinação do VPT é preciso que os interessados procedam à inscrição dos prédios nas matrizes (artº. 12º).

As **matrizes prediais** são registos onde constam, designadamente:

- a caracterização dos prédios;
- a localização;
- o valor patrimonial tributário (VPT) e
- a identidade dos proprietários e/ou usufrutuários e superficiários.

Existem **duas matrizes**, a rústica e a urbana.

A inscrição de prédios nas matrizes e a actualização destas são efectuadas com base na Declaração Modelo 1 (cf. Portaria nº 1288/2003, de 13 de Novembro) e deve ser apresentada no prazo de 60 dias a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos (artº. 13º, nº 1):

- 1) uma dada realidade física passa a ser considerada prédio;
- 2) acontecimento que possa alterar a classificação dum prédio;
- 3) alteração de limites;
- 4) conclusão de obras de edificação ... que possam alterar o VPT.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↪ Determinação do Valor Patrimonial Tributário:

São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, desde que:

- 1) estejam afectos ou, na falta concreta de afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, de acordo com o Código do IRS; ou
- 2) não tendo tal afectação, não se encontrem construídos ou disponham de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.

Prédios mistos, são aqueles que têm parte rústica e urbana, sem que nenhuma das partes possa ser classificada como principal.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

Prédios urbanos, são todos os que não são de classificação como rústicos e dividem-se em:

- Habitacionais;
- Comerciais, industriais ou para serviços;
- Terrenos para construção;
- Outros.

Os habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, são os edifícios ou construções para tal licenciados ou na falta da licença que tenham como destino normal cada um destes fins (artº. 6, nº 2).

Caso uma destas partes seja a principal e a outra ou outras meramente acessórias a avaliação é efectuada por aplicação das regras de avaliação da parte principal tendo em atenção a valorização resultante da existência de partes acessórias.

Se o prédio tem afectações distintas economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras (artº. 7).

Os terrenos para construção são os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que:

- tenha sido concedida licença de construção ou
- autorização de operação de loteamento e
- aqueles declarados como tal no título aquisitivo

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

1) Prédios para habitação, comércio, indústria e serviços

Conforme refere o preâmbulo do CIMI, “*pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliação totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade coerência interna, e sem espaço para a **subjectividade e discricionariedade do avaliador***”.

Neste sentido a fórmula em que se baseia a determinação do valor patrimonial tributário é a seguinte: (artº 38º)

$$VT (VPT) = Vc \times A \times Ca \times CI \times Cq \times Vv$$

Vt (vpt) = valor patrimonial tributário

Vc = valor base dos prédios edificados

A (abc) = área bruta de construção mais a área excedente à de implantação

Ca = Coeficiente de afectação

CI = Coeficiente de localização

Cq = Coeficiente de qualidade e conforto

Cv = Coeficiente de vetustez

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- Valor base dos prédios edificados (Vc)

Corresponde de acordo com o artº. 39, nº 1 ao **custo médio** de construção por m² adicionado do valor por m² do terreno de implantação a que se atribui 25% daquele custo médio.

O custo médio de construção por m² é objecto de fixação anual, através de Portaria do Ministério das Finanças, sob proposta da CNAPU, nos termos do artº. 62º do CIMI.

Os **valores por m² do valor de construção** são os seguintes:

- 2003 e 2004	480,00 Euros
- 2005	490,00 Euros
- 2006	492,00 Euros
- 2007	492,00 Euros (Portaria 1433-C/2006)
- 2008	492,00 Euros (Portaria 16-A/2008),

o que **acrescido dos 25%** para o custo do terreno, origina um valor base dos prédios edificados da seguinte grandeza:

- até 2004	480,00 Euros + 25% = 600,00 Euros/m ²
- até 2005	490,00 Euros + 25% = 612,50 Euros/m ²
- até 2006	492,00 Euros + 25% = 615,00 Euros/m ²
- até 2007	492,00 Euros + 25% = 612,50 Euros/m ²
- até 2008	492,00 Euros + 25% = 615,00 Euros/m ²

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- A área bruta de construção (A ou Abc)

Ao contrário do que seria de esperar a área bruta de construção não corresponde à área do imóvel a avaliar. Corresponde, à soma de várias subáreas consideradas autonomamente, com grau de ponderação diferentes.

Assim A, ou Abc:

$$A = (Aa + Ab) \cdot Caj + Ac + Ad \text{ (cf. art}^\circ 40^\circ \text{ do CIMI)}$$

Aa = representa a área bruta privativa

Ab = representa as áreas brutas dependentes

Caj = representa o coeficiente de ajustamento de áreas

Ac = representa a área do terreno livre até ao **limite** de duas vezes a área de implantação

Ad = representa a área do terreno livre que exceda o limite de duas vezes a área de implantação

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

A **área bruta privativa (Aa)** corresponde a superfície total, medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadoras do edifício ou da fracção, inclui varandas privativas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, considerada pelo seu valor integral a que se aplica o coeficiente 1. Digamos que são as áreas afectas à função ou funções principais (*artº. 40º, nº 2*).

As **áreas brutas dependentes (Ab)** são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são **acessórias** relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção. Para o efeito consideram-se locais acessórios as garagens e parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis, desde que não integrados na área bruta privativa, e ainda outros locais privativos de função distinta das anteriores, a que se aplica o coeficiente 0,30.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

A **área do terreno livre do edifício** ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da **diferença** entre a **área total do terreno** e a **área de implantação** da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros. Esta **área de terreno livre do edifício**, pode estar ocupada com piscinas, parques de estacionamento ou campos de ténis, ou não ter infra-estrutura nenhuma, que isto não é relevante para este efeito. Esses equipamentos irão depois majorar o coeficiente de qualidade e conforto.

A esta área de terreno livre (A_c) aplica-se, até ao **limite** de duas vezes a área de implantação, o coeficiente de 0,025 (2,5%) e na área **excedente** (A_d) ao limite de duas vezes a área de implantação (A_d) o de 0,005, ou seja 0,5%.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

O **coeficiente de ajustamento de áreas (CAJ)**, que corresponde ao artº 40º A do CIMI foi introduzido pelo DL nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro (O.E. 2007), aplicável às avaliações fiscais, cuja declaração modelo 1 tenha sido apresentada a partir de 1 de Julho de 2007.

Este coeficiente foi introduzido com a finalidade de tornar as avaliações mais equitativas. Assim, o referido artº 40º-A contempla coeficientes para prédios afectos à habitação; prédios afectos ao comércio e serviços; à indústria e ao estacionamento coberto, individual ou colectivo.

É aplicado à área bruta privativa e dependente ($Aa + 0,3 Ab$), e é variável em função dos escalões de área, variando entre 1 e 0,80, na razão inversa das áreas, o que permite corrigir o valor por m² de área, já que áreas pequenas, são em princípio mais valorizadas

Assim, a A (abc) área bruta de construção é definida da seguinte forma:

$$A = (1 \times Aa + 0,3 Ab) \times caj + 0.025 Ac + 0,005 Ad$$

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Patrimônio e Plano de Contas

↪ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

Vejamos um exemplo de cálculo do valor de “A” (área bruta de construção + área excedente), artº. 40º.

Prédio: Moradia com dependências e quintal.

Elementos com interesse:

- Área total do lote de terreno	2000 m ²
- Número de pisos	3
- Área dos pisos (cave, r/c e 1º A)	200+180+120 m ²
- Garagem anexa	50 m ²
- Arrecadação anexa	40 m ²

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

Solução:

Área total do lote de terreno 2000 m^2

Aa (área bruta privativa) = $200+180+120=500 \text{ m}^2$ x coeficiente 1 (*artº. 40º, nº 2*) = 500 m^2

Ab (áreas brutas dependentes) = $(50+40)$ x coeficiente 0,3 (*artº 40º, nº 3*) = 27 m^2

$(Aa + 0,3 Ab) = 500 + 27 = 527$ x caj (*artº 40º-A*)

área ajustada $> 220 \text{ m}^2 = 100 \times 1 + 0,90 (160-100) + 0,85 (220-160) +$
 $+ 0,8 (500 + 27 - 2.220 = 100 + 54 + 51 + 245,6) = 450,6 \text{ m}^2$

Ac (área de terreno livre limite da construção) = $(200+90) \times 2$ (*artº. 40º, nº 1*) =
 $580 \text{ m}^2 \times 0,025$ (*artº. 40º, nº 4*) = $14,50 \text{ m}^2$

Ad (área do terreno livre excedente) = $2000 - (200+50+40+580) = 2000 - 870 = 1130 \text{ m}^2$
x coeficiente 0,005 (*artº. 40º, nº 4*) = $5,65 \text{ m}^2$ (área do lote menos a área de implantação
dos edifícios adicionada de Ac).

Valor de A = $(500 + 27)$ caj + $14,50 + 5,65 =$

A = $450,6 + 14,50 + 5,65 = 470,75 \text{ m}^2$ ($547,15$ sem caj)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- Coeficiente de afectação (artigo 41º)

O **coeficiente de afectação (Ca)** depende do tipo de utilização dos prédios edificados. De acordo com o artº. 41º do CIMI, esses coeficientes são os seguintes: Comércio – 1,20; Serviços – 1,10; Habitação – 1; Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados – 0,70; Armazéns e actividade industrial – 0,60; Comércio e serviços em construção tipo industrial – 0,80; Estacionamento coberto e fechado – 0,40; Estacionamento coberto e não fechado – 0,15; Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade – 0,45; Estacionamento não coberto – 0,08.

É este o coeficiente que corrige o facto de o valor base por metro quadrado ser igual para todo o tipo de construções (de acordo com o destino da construção). já que o CAJ corrige o valor por m² dentro do mesmo tipo de construção (através da redução de áreas)

Vejamos, um hotel com o seu tipo de acabamento normal e um estacionamento coberto e fechado que se limita a uma estrutura de cimento. Todavia, ambos têm o mesmo valor base metro quadrado (615,00 €). No entanto o preço fiscal efectivo por metro quadrado é de 246 € no estacionamento coberto e fechado (615,00 x 0,40) e de 676,50 € no hotel (615,00 x 1,1).



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- Coeficiente de localização (artigo 42º)

O **coeficiente de localização (CI)** varia entre 0,4 e 2. Em situações de habitação dispersa no meio rural, poderá ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário poderá ser elevado até 3.

Os coeficiente a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços. Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas, a proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio, serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

O **zonamento** consiste na determinação de zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as **percentagens** a que se refere o nº 2 do artº. 45º ou seja, a **relação percentual entre o valor do terreno para construção e o valor da construção susceptível de ser efectuada no mesmo.**

Se o coeficiente de afectação corrigia o valor base em função do destino ou da utilização da construção, agora o coeficiente de localização efectua idêntica correcção mas tendo em conta a geografia e o CAJ as áreas. **Assim, numa zona rural o preço base poderá ser de 215,25 € (615,00 x 0,35), ao passo que numa zona de grande pressão imobiliária poderá ser de 1845,00 (615,00 x 3).**

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

Assim, os valores mínimos e máximos – limites definidos em abstracto dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, por área de repartição de finanças, foram aprovados por Portaria nº 1426/2004, de 25 de Novembro, entretanto alterada pela Portaria 1022/2006, de 20 de Setembro, encontrando-se o **zonamento e os coeficientes de localização concretamente fixados**, disponíveis nos Serviços de Finanças ou em www.e-financas.gov.pt

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- Coeficiente de qualidade e conforto

O **coeficiente de qualidade e conforto (Cq)** tem em vista distinguir a qualidade, o luxo ou a pobreza de cada construção. Nos termos do artigo 43º, este coeficiente é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos. Os coeficientes majorativos e minorativos são diferentes consoante se trate de prédio para habitação ou para outras utilizações, os quais nos dispensamos de enumerar bastando a consulta do referido artº. 43º (*redacção da Lei 53-A/2006, OE/2007*)

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS URBANOS

- Coeficiente de vetustez (artigo 44º)

O **coeficiente de vetustez (Cv)** é função do número inteiro de anos decorridos **desde a data de emissão da licença de utilização**, quando exista, ou data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela do referido artigo (*redacção da Lei nº 53-A/2006, OE/2007*)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS P/ CONSTRUÇÃO-ARTº 45º

O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o **somatório do valor da área de implantação do edifício a construir**, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

Na prática, isto implica que se conheça a volumetria e a constituição do edifício que é possível naquele terreno para que possa ser feita a avaliação dessa construção virtual e a partir daí ser calculado o valor do terreno ocupado pelo polígono de construção.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS P/ CONSTRUÇÃO-ARTº 45º

De acordo com o nº 2 do artigo 45º do CIMI, o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Esta percentagem pode variar consoante se trate de terrenos para habitação, comércio, indústria ou serviços, variando também na razão directa dos coeficientes de localização fixados para a zona. **Esta percentagem pode ser encontrada no “site” da DGCI que, na prática, constitui uma extensão da Portaria 982/2004, de 03/08. Será essa percentagem que se aplica ao VPT apurado para a tal construção virtual.**

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS P/ CONSTRUÇÃO-ARTº 45º

O valor da área adjacente à construção, ou seja, a área livre ou sobrança da área de implantação do edifício será calculado nos termos do nº 4 do artigo 40º e adicionado ao valor da área de implantação para assim termos a área total do terreno.

Nos termos do nº 4 do artigo 46º o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas, obviamente já sem valor económico por não serem susceptíveis de utilização enquanto edifícios, é determinado como se de terreno para construções se tratasse.

Seguidamente apresentaremos dois exemplos, retirados de situações concretas, para determinação do valor do terreno para construção destinada à habitação e a usos industriais.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS P/ CONSTRUÇÃO-ARTº 45º

1) Elementos de terreno para construção - Habitação

Afectação Habitação

Área total do terreno 985,0000 m²

Área de implantação do edifício 301,0000 m²

Área bruta de construção 395,0000 m²

Área bruta dependente 70,0000 m²

Percentagem para cálculo da área de implantação 27,00

Tipo de coeficiente de localização Habitação

Coeficiente de localização 1,40

Coeficiente de moradia 0,09

Elementos de Qualidade e Conforto 1

Valor Patrimonial Tributário

$$Vt^* = Vc \times [A \times \% + (Ac + Ad)] \times Cl \times Ca \times Cq$$

$$102.190,00 = 615,00 \times [346,0000 \times 27,00 + (15,0500 + 0,4100)] \times 1,40 \times 1,00 \times 1,09$$

Tratando-se de terrenos para construção. A = área bruta de construção integrada de Ab.

(*) Valor arredondado, nos termos do nº 2 do Artº. 38º do CIMI.

$$A = 395 - 70 = 325 \text{ m}^2 + Ab$$

$$Ab = 70 \times 0,3 = 21 \text{ m}^2$$

$$Ac = 985 - 301 = 684 \text{ limite } 602 \text{ m}^2 \times 0,025 = 15,05 \text{ m}^2$$

$$Ad = 684 - 602 \text{ m}^2 = 82 \text{ m}^2 \times 0,005 = 0,4100 \text{ m}^2$$

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS P/ CONSTRUÇÃO-ARTº 45º

2) Elementos de terreno para construção – Uso Industrial

Tipo de prédio	Terrenos para construção
Afectação	Armazéns e actividade industrial
Coefficiente de afectação	0,60
Coefficiente de localização	1,05
Valor da construção (2004)	600,00
% Terreno para cálculo da área de implantação	16
Coefficiente de qualidade e conforto	1,00
Área bruta de construção	4.630 m ²
Área bruta dependente	4.630 m ²
Área total	9.260 m ²
Área de implantação	4.630 m ²

Valor Patrimonial Tributário

$$V_{t^*} = V_c \times [A \times \% + (A_c + A_d)] \times C_l \times C_a \times C_q$$
$$127.770,00 = 600,00 \times [1389,0000 \times 16,00 + (115,75 + 0,0000)] \times 1,05 \times 0,60 \times 1,00$$
$$A = 4630 - 4630 + 0,3 \times 4630 = 1.89 \text{ m}^2$$
$$A_c = 4630 \times 2 = 9260 - 4630 = 4630 \times 0,025 = 115,75$$

Finalmente, refira-se que no *site* da DGCI em www.e-financas.gov.pt, disponibiliza informação que permite de uma forma rápida e cómoda calcular o valor patrimonial tributário.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMI – TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

No que respeita à **tributação dos terrenos adquiridos para a construção relativamente ao IMI**, começamos por dizer que a tributação dos terrenos adquiridos para a construção de prédios só se inicia no **quarto ano seguinte**, inclusive, àquele em que tenham passado a figurar no activo das empresas, que tenham por objecto a construção de edifícios para venda (*Artº. 9º, nº 1, alínea d) do CIMI*).

Para este efeito torna-se indispensável que a empresa, **no prazo de 60 dias a contar da data da aquisição do terreno ou data em que o tenha afectado à construção**, se já era propriedade da empresa, **participe esses factos ao Serviço de Finanças da área** da situação dos terrenos. (*Artº. 9º, nº 4, do CIMI*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMI – TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

Quer isto dizer que, se os prédios em construção não ficarem concluídos até ao final do 3º ano seguinte àquele em que os terrenos passaram a figurar no activo das empresas como matérias-primas para a construção, cessa a suspensão da tributação desses terrenos em IMI, que se inicia no 4º ano seguinte a esse facto. No entanto, se durante esse 4º ano o prédio ficar concluído e for inscrito na matriz, o terreno ainda não será tributado em IMI, por ter sido eliminado da matriz e nela já não figurar em 31 de Dezembro desse ano. (*Artº. 8º, nº 1 e 113º, nº 1 do CIMI*);

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMI – PRÉDIOS PARA VENDA

Concluída a construção do prédio e por se destinar a venda, ainda que no regime de propriedade horizontal, a sua tributação em IMI, fica suspensa, nos termos da alínea d) do Artº 9º do CIMI e **só terá início no terceiro ano seguinte** àquele em que passou a figurar no activo circulante da empresa. (*Vd. neste sentido a Circular da DGCI nº 10/96, de 19 de Junho*).

Para este efeito, porém, **deverá a empresa comunicar também ao Serviço de finanças** da situação do prédio, no prazo de 60 dias, a data a partir da qual o prédio passou a figurar nas suas existências. (*Artº. 9º, nº 4, do CIMI*).

Se as comunicações ao Serviço de finanças, tanto relativamente ao terreno como ao prédio nele construído, forem feitas para além do referido prazo de 60 dias, **o IMI será devido por todo o tempo já decorrido e a suspensão da tributação só terá início no ano seguinte ao da comunicação**, cessando, porém no ano em que findaria se a comunicação tivesse sido feita dentro do prazo. (*Artº. 10º, nº 5 do CIMI*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMI – PRÉDIOS DESTINADOS A HABITAÇÃO

Os prédios ou fracções autónomas destinados a habitação, que tenham sido arrendados pela empresa para esse fim, poderão, desde que afectos a tal fim nos seis meses posteriores à sua conclusão, aproveitar, nos termos do nº 3 do Artº. 42º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), da isenção de CIMI pelo período a que tiverem direito nos termos da tabela a que se refere o seu nº 5. (6 anos se o VPT for inferior a 157.500 Euros ou 3 anos se o VPT for superior a 157.500 Euros e menor que 236.250 Euros).

O **período de isenção deverá ser apresentado no serviço de finanças competente**, até ao termo dos noventa dias subsequentes àqueles seis meses, sob pena de a isenção só se iniciar no ano seguinte, inclusive, ao da apresentação do pedido, cessando, todavia, no ano em que findaria se o pedido tivesse sido apresentado em tempo (*Artº. 42º, nº 6*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMT – TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

A compra de terrenos para construção por uma construtora que tenha por objecto a construção de casas para venda está sujeita a IMT, o qual como é natural deve ser pago antes de celebrar a escritura de compra e venda.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMT – TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

Todavia, pode dar-se o caso, de a empresa construtora exercer também a **actividade de compra para revenda** e, neste caso, fica isenta de IMT por um período de **3 anos**.

A empresa para beneficiar de isenção tem de provar previamente que se encontra registada na actividade de comprador de prédios para revenda, para efeitos de IRS ou IRC nos termos do Artº. 112º e 109º dos respectivos Códigos (*nº 1, do Artº. 7º do CIMI*)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMT – TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

A empresa para beneficiar de isenção tem de provar previamente que se encontra registada na actividade de comprador de prédios para revenda, para efeitos de IRS ou IRC nos termos do Artº. 112º e 109º dos respectivos Códigos (*nº 1, do Artº. 7º do CIMI*)

Por outro lado, tem de comprovar que no **exercício anterior** à aquisição, mediante certidão passada pelo Serviço de Finanças, adquiriu para revenda ou revendido algum prédio que tinha antes adquirido para esse fim (*nº 2, Artº. 7*), ou seja, no **primeiro ano** de actividade nenhuma entidade beneficia da isenção.

Porém, se o prédio for revendido no prazo de 3 anos, sem ser novamente para revenda e, tenha sido pago o IMT este será anulado pelo Chefe de Finanças, a requerimento do interessado, acompanhado da documentação comprovativa da transacção (*nº 4, Artº. 7*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

↳ IMT – PRÉDIOS PARA REVENDA

Sintetizando, os pressupostos para que se verifique a isenção são:

- que o prédio seja adquirido para revenda e que tal facto esteja expresso na escritura;
- que antes da 1ª aquisição sejam apresentadas as declarações de registo (ou alteração) de comprador de prédios para revenda para efeitos de IRS/IRC;
- que os prédios sejam revendidos no prazo de 3 anos (*Artº. 11, nº 5*);
- que vendidos no prazo de 3 anos não foram novamente para revenda (*Artº. 11, nº 5*);
- que ao prédio não seja dado **destino diferente**, isto é deve figurar nas existências, na conta “Mercadorias” e seja revendido no exacto estado em que foi adquirido (*Artº. 11, nº 5*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

⇒ IMT – PRÉDIOS PARA REVENDA

O ofício-circular nº D-2/91 veio esclarecer o que se entende por destino diferente. Assim, **não é considerado destino diferente**, o loteamento de prédios rústicos e o arrendamento de prédios adquiridos com isenção.

Todavia, **já há destino diferente quando**, o construtor que exerce **simultaneamente a actividade de construção e compra para revenda** e compra o prédio (terreno para construção) sob a actividade de revenda e vai utilizá-lo na construção de andar, pelo que deve no prazo de 30 dias solicitar a liquidação do IMT (*Artº. 34, nº 1*).

Finalmente, a aquisição de andar (prédio urbano ou fracção autónoma) destinado exclusivamente à habitação própria e permanentemente fica isento de IMT desde que o valor que sirva de base à liquidação não exceda 87.500 Euros (*Artº. 9º*)

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMT

No caso de um construtor adquirir um terreno para construção por meio de permuta com andares no prédio que se vai construir o IMT deve ser pago antes da realização da escritura pública, é devido pela **diferença** de valores permutados e será liquidado àquele que receber os bens de **maior** valor (*Artº. 4º, alínea c) do CIMT*)

Na liquidação do IMT, apresentar-se-á no Serviço local de Finanças competente cópia do respectivo projecto de construção já aprovado, que servirá de base à avaliação dos andares trocados e a construir, já que para este efeito, o bem futuro (andares) adquire a natureza de prédio com a aprovação do projecto de construção (*Artº. 4º, alínea c); Artº. 14, nº 2 e 3 e Artº. 20º, nº 2 do CIMT*);

O IMT será liquidado com base na **diferença declarada** de valores, se a houver e, depois de concluída a avaliação dos bens futuros (andares), com base na diferença entre os valores patrimoniais tributários, se esta diferença for superior à diferença (se houver) dos valores declarados (cf. *regra 4ª, nº 3 do Artº. 12º do CIMT*);

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas



IMT

Se não houver diferença declarada de valores, as declarações prestadas no Serviço de Finanças são reduzidas a escrito, com a indicação de que o IMT só poderá ser liquidado após a conclusão da avaliação dos bens futuros. Das declarações prestadas na Repartição de Finanças (*cf. Artº. 20 do CIMT*) será emitida certidão para efeitos de o notário celebrar a escritura de permuta.

Se em vez da escritura de permuta for apenas celebrado um contrato promessa de troca ou permuta, com **tradição** do terreno para o construtor, terá este de pagar o IMT, porque neste caso a promessa é havida como de compra e venda (*alínea d) do Artº. 4º do CIMT*);

Admite-se, todavia, que a liquidação possa ser posteriormente corrigida, a pedido do interessado de acordo com os termos da respectiva escritura de permuta se vier a ser outorgada (*alínea d) do Artº. 4 do CIMT*).

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

⇒ IMPLICAÇÕES EM IRC/IRS

A reforma da tributação do património operada através do DL nº 287/2003, veio trazer importantes alterações nesses impostos, mas também em IRC e IRS (*Artº 58º-A e 129º do IRC e Artº. 31º-A do IRS*).

Assim, em sede de IRS (*Artº. 31-A*) o alienante cujo valor do contrato for inferior ao valor patrimonial tributário definitivo e se já tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos, deve proceder a nova declaração (declaração de substituição) no prazo de 60 dias da data do conhecimento do VPT definitivo.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

⇒ IMPLICAÇÕES EM IRC/IRS

Em sede de IRC, o sujeito passivo, deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos (mod. 22) do ano da alienação correspondente à **diferença positiva** entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor constante do contrato de alienação.

Todavia, se à data da entrega da declaração ainda não se encontrar determinado o valor patrimonial tributário definitivo os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que o valor patrimonial tributário se tornar definitivo, cf. nº 4 do Artº. 58-A, do IRC (*introduzido pelo DL nº 287/2003, de 12 de Novembro*).

Do lado do adquirente refere a alínea b) do nº 3 do Artº. 58-A, do IRC que **“desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo valor patrimonial tributário definitivo”** deve tomá-lo para base de cálculo das reintegrações e apuramento do resultado do exercício.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

⇒ IMPLICAÇÕES EM IRC/IRS

A principal polémica que se levanta e não é de somenos importância, consiste na **obrigação contabilística imposta pelo fisco** de que o adquirente se quiser beneficiar do acréscimo de amortizações originadas pela diferença verificada entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor da transacção, terá de proceder à correspondente contabilização (*Procº. 1068/05 com despacho concordante do Sr. Director-Geral dos Impostos*).

Em minha opinião, trata-se de mais uma intervenção da fiscalidade na contabilidade, face à definição das regras de valorimetria para efeitos contabilísticos, que assentam no princípio do custo histórico ou no justo valor.

Assim, **diríamos que o VPT definitivo, exigido pela alínea b), do nº 3 do Artº. 58-A, mais não é do que uma reavaliação livre, e portanto, fora do alcance da definição do justo valor.**

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Implicações Fiscais em Impostos sobre o Património e Plano de Contas

⇒ IMPLICAÇÕES EM IRC/IRS

- **Assim e, concluindo**, levanta alguns problemas de ordem prática na sua aplicação.
- A exigência de registos na contabilidade do adquirente do imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, significa enviar para as calendas o princípio do custo de aquisição ou de produção como valor inicial de registo.
- O VPT mais não é do que uma mera reavaliação livre que assenta em parâmetros previamente definidos.
- Nesta conformidade, entende-se que se deve proceder à reformulação do Artº. 58-A, por forma a que o mesmo não tenha interferência na contabilidade. Porque não tratar o caso de forma extra-contabilística?

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), no quadro nº 10, define as classe de contas de 1 a 9, enumerando as contas de 2 dígitos de cada classe, excepto para a classe 9 – Contabilidade de Custos e classe 0 -

Nesta classe 9 limita-se a defini-la sem contudo dar qualquer indicação das contas que a abarcam, o mesmo se processa em relação ao capítulo 11 – Código de Contas, bem como no Capítulo 12 – Notas explicativas.

Assim, a conceituação e âmbito das contas que incorporam a classe ficará digamos na disponibilidade dos utentes.

Também não refere qualquer forma de articulação entre as contas da contabilidade geral ou externa e as contas da classe 9 – Contabilidade de Custos (ou interna).

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Diz-nos a teoria da contabilidade que na articulação das contas há a considerar os seguintes sistemas:

→ **sistemas monistas**, quando a contabilidade das empresas compreende um só conjunto de livros, um só Razão Geral, ou seja, as contabilidades externa e interna estão juntas.

O **monista** diz-se **indiviso**, radical ou puro quando as contas típicas da contabilidade interna ou de exploração (ou de movimentos internos) figuram no Razão Geral a par de todas as contas; diz-se **diviso**, quando aquelas contas aparecem representadas no Razão Geral **por uma ou poucas contas**, por sua vez desdobrada(s) e desenvolvida(s) nas contas correspondentes à actividade interna, através de um conjunto próprio, embora subordinado, de livros.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

→ **sistemas dualistas**, formadas por **duas contabilidades autónomas** embora mutuamente subsidiadas – a dos movimentos com o exterior (contabilidade externa ou geral) e a dos movimentos internos (contabilidade interna ou analítica de exploração)

O sistema **dualista**, designa-se por **duplo contabilístico**, quando existem duas contabilidades claramente separadas, ambas realizáveis pelo método digráfico; a contabilização por partidas dobradas das operações internas obriga a criar maior ou menor número de contas de contrapartida a que também se dá o nome de **contas reflectidas** (é nestas contas que se executam os lançamentos que, de contrário, se teriam de fazer nas correspondentes contas de contabilidade geral, dado que as contas desta última nunca são debitadas nem creditadas por contrapartida das contas da contabilidade analítica de exploração).

O sistema **dualista**, diz-se **duplo misto**, quando a parte da contabilidade corresponde aos **apuramentos internos** é executada através de registos extradigráficos; portanto, não se faz por partidas dobradas, mas por meio de mapas, não havendo necessidade de pôr duas vezes em destaque o mesmo montante.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Assim, o sistema **baseia-se no controlo de stocks em quantidades**, em estatísticas de consumo, de produção, em mapas auxiliares de repartição e imputação de custos, de modo a que no fim do período contabilístico a contabilidade analítica se limite a registar valores globais que vão permitir o apuramento dos resultados analíticos.

Resumindo, temos:

- a) Sistemas **monistas**
 - 1. sistema ***único indiviso***
 - 2. sistema ***único diviso***

- b) Sistemas dualistas
 - 1. sistema ***duplo contabilístico***
 - 2. sistema ***duplo misto***

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Uma **possível lista de contas** para utilizar na contabilidade analítica é a seguinte, desagregando as contas principais da classe 9:

- 91 Contas reflectidas
- 92 Periodização de custos
- 93 Existências
- 94 Centros de custo auxiliares de distribuição e administrativos
- 95 Centros de produção (obras)
- 97 Diferenças de incorporação
- 98 Resultados analíticos

Por sua vez o **âmbito e movimentação** destas contas é a seguinte:

Conta 91 – Contas reflectidas

Estas contas destinam-se a servir de contrapartida para os movimentos da contabilidade analítica, em relação às contas da contabilidade geral (contas das classes 3, 6, 7 e 8) ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Segundo Pires Caiado, Contabilidade Analítica, pág. 116 “...a evolução recente do tratamento automático das informações contabilísticas mostra que estas contas deixaram de ter o interesse que tradicionalmente se lhe atribuía ...”

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Conta 92 – Periodização dos custos

Tem por finalidade o correcto apuramento dos custos em cada período contabilístico.

Engloba os custos com o pessoal respeitante a férias, subsídio de férias e Natal; seguros de acidente de trabalho e outros seguros e amortizações.

É creditada mensalmente pelas estimativas respeitantes a custos acima referidos que não se pagam mensalmente por contrapartida das contas 94, 95 e 92 ou da conta 97 – Resultados analíticos (se seguir o custeio variável)

É debitada pelos custos reais objecto de periodização por crédito da conta 95; o saldo desta conta é transferido para a conta 97 – Diferenças de incorporação.

Conta 93 – Existências

Regista o inventário permanente de todas as existências ou os saldos iniciais/finais no caso de inventário intermitente.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Conta 94 – Centro de custos auxiliares e de distribuição e administrativos

É debitada pelo registo dos custos dos centros auxiliares (carpintaria, mecânica, serralharia, etc...) que trabalham para a produção e ainda pelos custos relacionados com a estrutura da empresa (custos administrativos, custos de distribuição e venda, custos financeiros, etc...)

No final de cada mês, o saldo das contas das secções auxiliares deve ser transferido para a conta 95 – Obras ou custos de produção. Os custos de estrutura são transferidos, mensalmente para a conta 98 – Resultados.

Conta 95 – Obras (Custos de Produção)

Debita-se pelos custos recebidos dos armazéns, por crédito da conta de existências, da conta 94 – Centro de custos auxiliares e pelos custos dos centros principais aqui não considerados, já que a obra é o centro de custo.

Credita-se pela transferência das obras acabadas para a conta 93 – Armazém.

Em inventário permanente o saldo desta conta 95, corresponde ao valor das obras que se encontram em curso de produção.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Conta 96 – Desvios

Não se considera a existência de desvios já que as existências são movimentadas a custo real e, na hipótese configurada, obras de construção civil, engloba venda de casas e/ou empreitadas.

Conta 97 – Diferenças de incorporação

Esta conta é debitada pelos custos que de forma directa ou indirecta não foram debitadas na conta 95 – Obras. Engloba a regularização da conta 92, credita-se pelo excesso de custos imputados em relação aos custos da contabilidade geral, diferenças de inventário.

O saldo é transferido para resultados no fim do período contabilístico considerado.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Conta 98 – Resultados analíticos

Esta conta recebe todos os custos e proveitos, cujo desenvolvimento segue a lista de contas apresentadas.

Destina-se a apontar os resultados de acordo com as opções de gestão da empresa, individualizando os resultados por produto, actividades, mercados, etc...

Debita-se pelo custo da produção vendida; centros de custo de estrutura (conta 94) e diferenças de incorporação.

Credita-se, pelas vendas de mercadorias e produtos, pelos resultados positivos financeiros, extraordinários, ganhos em investimentos financeiros, etc...

Dada a existência de softwares que integram quase todas as funções da empresa, hoje em dia, é pouco usual o recurso às contas reflectidas, pois a informação quer da contabilidade geral quer da contabilidade analítica, encontra-se integrada em bases de dados que nos permitem extrair informação contabilística ou numa óptica da contabilidade geral (custos por naturezas) ou numa óptica analítica (custos por obras, além dos custos de materiais, custos de mão-de-obra, gastos gerais de fabrico, etc...) conforme os objectivos pretendidos.

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Em termos genéricos, sempre se poderá dizer que o desdobramento da informação analítica far-se-á por obras do tipo que se segue:

1. OBRA 2005-250052

1.1. Materiais

Código	Descrição	Quantidade	Valor
3033	La Rocha Painei	1356	3.524,00
...	...		
...	...		
	Sub-total dos materiais		179.724,77

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

1.2. Mão-de-Obra

Código	Nome	Dias	Quantidade	Valor
T021	Manuel Carvalho	10	45	351,90
T060	Raimundo Pereira			
...	...			
	Sub-total mão-de-obra			12.410,52

1.3. Subcontratos

Código	Fornecedor	Tipo	Quantidade	Valor
F1021	Astrolimpa	Limp	4	6.000
...	...			
...	...			
	Sub-total dos subcontratos			244.349,44

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

1.4. Equipamentos

Código	Descrição	Horário	Quantidade	Valor
01	Empilhador		3	
...				
...				
	Sub-total dos equipamentos			0,00

Outros Custos

Código	Descrição	Valor
SFE	Outros Custos (FSE)	12.410,52
...		
...		
	Sub-total Outros custos	12.410,52

TOTAL GERAL – CUSTO OBRA

448.638,24

DESENVOLVIMENTO DE UMA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Proposta de Plano de Contas

Caso a empresa no seu sistema, tenha (deve ter) um módulo de orçamentos, a cada momento, por cada obra, pode construir um mapa resumo do tipo:

Obra 2005 - 20500052	Executado	Orçamento	Desvio	%
1.1 Materiais	179.724,77	185.000,00	-5.275,35	-2,93
1.2 Mão-de-obra	12.153,51	10.000,00	2.153,51	17,72
1.3 Subcontratos	244.349,44	245.000,00	-650,56	-2,66
1.4 Equipamentos	0,00	0,00	0,00	
1.5 Outros Custos	12.410,52	15.000,00	-2.589,48	-0,21
TOTAIS	448.638,24	455.000,00	-6.361,88	-1,4

Preço de Venda	640.000,00	Margem	191.361,76	29,9%
Valor Facturado	448.638,24	Margem	85.377,50	16%

Por outro lado, pode-se obter listagem das obras terminadas, em curso, já facturadas, etc...

Existem várias empresas de software que propõem soluções específicas para a área da construção. Estas empresas dispõem de módulos apropriados que disponibilizam às empresas, pelo que se sugere a sua consulta, cujos endereços estão disponíveis na Web.

Por exemplo, o módulo: Orçamentação – Custos de obra – Facturação e autos de medição, é uma ferramenta poderosa que permite aos gestores de orçamentos e de custeio de obras, preparar os orçamentos de venda e de custo, acompanhar a execução e controlo dos trabalhos por fases.

Este módulo inclui 4 vertentes a saber:

- 1 - Orçamento de venda, de custo e autos de mediação
- 2 - Custeio de obras
- 3 - Facturação
- 4 - Listagens, contabilidade e fechos

Destes referimos pela sua importância, o módulo do custeio de obras para as empresas que trabalham com obras. Este módulo tem por finalidade determinar o custo por obra enquanto está em curso e gerir os valores por grupos de obras depois da conclusão até à facturação.

Este módulo está ligado:

- **à contabilidade (de onde recebe os custos (inputs) e para onde “exporta” valores contabilísticos);**
- **aos stocks**
- **aos clientes**

O custo das obras é discriminado pelas componentes de:

- **materiais**
- **mão-de-obra**
- **subcontratos**
- **transportes e diversos**

Para finalizar sugerimos que qualquer empresa de construção que quiser implantar o sistema de contabilidade deve previamente consultar empresas de software para melhor decidir aquele que se adequa às suas necessidades.

Assim, daqui decorre, que não preferimos qualquer sistema de contabilidade: monista ou duplo contabilístico e que o plano de contas proposto, há-de ter em conta a realidade da empresa, designadamente: o organigrama, as instalações, tipo de produto(s) a fabricar; quais as contas de custo (no caso das obras por conta própria, estas podem, eventualmente, funcionar como centros de custos); escolha do sistema de custeio (custo completo ou não), custos a utilizar – reais ou básicos (nomeadamente nas saídas de stocks)