



*Trabalho de natureza profissional*

## **O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – EXPLANAÇÃO PRÁTICA**

*Trabalho elaborado  
para apreciação e discussão na Prova  
prevista no Despacho n.º 8590/2010 do  
Instituto Politécnico de Leiria*

**EDGAR JORGE CALDAS DOS REIS E SILVA DOS SANTOS**

Julho de 2011

**ÍNDICE**

|  |    |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO.....   | 2  |
| 1.1. FUNDAMENTAÇÃO TEMÁTICA.....   | 2  |
| 1.2. OBJECTO E PLANO DA EXPOSIÇÃO.....   | 4  |
| 2. EVOLUÇÃO DO REFERENCIAL CONTABILÍSTICO.....   | 6  |
| 2.1. A DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA (DC) N.º 3.....  | 7  |
| 2.1.1. <i>Pressupostos de aplicação</i> .....  | 7  |
| 2.1.2. <i>Métodos de determinação de resultados</i> .....                                | 7  |
| 2.1.3. <i>Aplicação do método da percentagem de acabamento</i> .....                     | 9  |
| 2.2. A NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO (NCRF) 19.....                        | 9  |
| 2.2.1. <i>Enquadramento conceptual dos contratos de construção</i> .....                 | 10 |
| 2.2.2. <i>Combinação e segmentação de contratos de construção</i> .....                  | 10 |
| 2.2.3. <i>Rédito do contrato</i> .....   | 12 |
| 2.2.4. <i>Custos do contrato</i> .....   | 13 |
| 2.2.5. <i>Reconhecimento do rédito e dos custos do contrato</i> .....                    | 14 |
| 2.2.6. <i>Aplicação do método da percentagem de acabamento</i> .....                     | 15 |
| 2.2.7. <i>Tratamento dos custos financeiros atribuíveis ao contrato de construção</i> .. | 20 |
| 2.2.8. <i>Apresentação e divulgação</i> .....  | 20 |
| 2.3. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A NCRF 19 E A DC N.º 3.....                               | 23 |
| 3. O REGIME FISCAL INSTITUÍDO.....   | 25 |
| 3.1. REGIME FISCAL PRÉ SNC.....  | 25 |
| 3.1.1. <i>Aplicação do anterior regime fiscal</i> .....                                  | 27 |
| 3.2. REGIME FISCAL PÓS SNC.....  | 29 |
| 4. CONCLUSÕES.....   | 35 |
| BIBLIOGRAFIA.....  | 37 |
| OUTRAS FONTES.....   | 38 |
| ANEXOS.....  | 38 |

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. FUNDAMENTAÇÃO TEMÁTICA

É de aceitação generalizada que o sector da construção tem vindo a revelar-se preponderante para a economia da maior parte dos países que lideram os mercados globais.

O sector da construção tende a reflectir o comportamento das diversas variáveis económicas, nomeadamente a evolução dos índices de preços, das taxas de juro e dos índices de confiança dos consumidores. A construção interage com outras actividades, constituindo uma referência nas análises de conjuntura e no planeamento estratégico do investimento público.

Por sua vez, o comportamento dos indicadores de crescimento económico e dos próprios mercados financeiros reflecte o contributo agregado das empresas que é providenciado, em última análise, pelo *output* dos seus sistemas contabilísticos.

Por outro lado, a internacionalização das empresas despoletou a necessidade de uma informação financeira obtida de um referencial comum de princípios e regras. O processo de globalização da economia mundial, para o qual também contribuiu o forte progresso das tecnologias da informação, ao proporcionar o aceleração das transacções e dos fluxos de capitais, veio incontornavelmente expor a emergência de uma “linguagem contabilística” passível de compreensão global.

É nesta perspectiva que o normativo contabilístico assume, mais uma vez, o seu papel de harmonização e de orientação no tratamento das operações realizadas, neste caso, pelas empresas que operam no sector da construção.

Adicionalmente, o sector da construção e promoção imobiliária denota uma particular exposição ao risco. Para além da necessidade de preenchimento de uma diversidade de requisitos legais, este ramo de actividade encontra-se exposto a um conjunto de factores que potenciam o risco global do negócio:

- A complexidade da actividade (existência de uma cadeia de processos cuja gestão e controlo condicionam a eficácia/eficiência organizacional<sup>1</sup>);
- A dependência da conjuntura económica;
- A forte concorrência (margens praticadas sucessivamente menores);
- A morosidade do processo produtivo (prazos de construção tendencialmente demorados, ultrapassando um ano de produção);
- O elevado dispêndio de recursos (materiais, humanos e financeiros); e
- A diversidade de contingências (cumprimento de prazos, sinistros, litígios, ...).

O posicionamento das empresas de construção perante estes riscos terá necessariamente de prever um sistema contabilístico que permita disponibilizar informação de qualidade para a Gestão, nomeadamente informação sobre o grau de concretização de objectivos definidos para um determinado projecto de construção. Cada vez mais as empresas deparam-se com um estreitamento das suas margens de erro, sujeitando-se a contingências que desafiam constantemente a sua capacidade de resposta. Assim, as empresas têm de se ajustar a uma realidade em quase permanente mutação, sob pena de perderem a sua competitividade e de serem eliminadas pela concorrência.

Nesta perspectiva, o relato financeiro terá de ser percebido para além do seu cariz formal, como um expediente para requisitos de entidades reguladoras, devendo também ser assimilado como uma ferramenta da Gestão destinada a proporcionar informação cujas características qualitativas a tornem pró-activa na avaliação da performance empresarial.

Pelo exposto e com o intuito de empregar o conhecimento acumulado sobre as práticas contabilísticas em empresas deste sector, optou-se pela utilização de parte de trabalho constante do currículo profissional, já objecto de avaliação em prova anual de estágio da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em conformidade com a alínea b) do Art. 5.º do Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de Agosto. Optou-se assim pela apresentação de um trabalho sobre os aspectos práticos deste tema, criando cenários ilustrativos da aplicação de normas e retirando as devidas ilações.

---

<sup>1</sup> Nomeadamente a gestão da subcontratação, a gestão financeira e a gestão de projectos/contratos.

## 1.2. OBJECTO E PLANO DA EXPOSIÇÃO

O presente trabalho pretende encetar uma abordagem da evolução do normativo contabilístico nacional sobre os contratos de construção centrada nos aspectos práticos decorrentes da aplicação da norma agora em vigor – a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 – e suas implicações em sede de imposto sobre o rendimento.

Tal como sucede noutras matérias contabilísticas, importa analisar em que medida o modelo contabilístico releva para efeitos de tributação do rendimento pelo que a abordagem do tema será necessariamente coadjuvada pela análise do correspondente normativo fiscal.

O postulado contabilístico sobre os contratos de construção regista a seguinte evolução histórica:

- ↳ Plano Oficial de Contabilidade (POC), ponto 5.3.17, 1989;
- ↳ Directriz Contabilística n.º 3/91, de 19 de Dezembro – Tratamento contabilístico dos contratos de construção, 1991;
- ↳ *International Accounting Standard (IAS) 11 – Construction Contracts, International Accounting Standards Board (IASB), 1993*<sup>2</sup>;
- ↳ Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção, 2009.

O POC não era incisivo quanto à concretização do preconizado para a valorimetria das actividades de carácter plurianual implícita nos contratos de construção, limitando-se a estabelecer como critério valorimétrico, genericamente, o método da percentagem de acabamento ou, em alternativa, a manutenção dos custos dos trabalhos em curso até ao acabamento. Em resposta à insuficiência do POC, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu a Directriz Contabilística n.º 3 (DC n.º 3) que, para além de uma delimitação do seu âmbito e critérios de reconhecimento de resultados para os contratos de construção, continha exemplos ilustrativos da sua aplicação prática que permanecem válidos no normativo actualmente em vigor.

---

<sup>2</sup> A primeira versão da IAS 11 – *Accounting for Construction Contracts*, foi emitida em 1979 (IASB).

A nível internacional, o IASB, como organismo normalizador de referência mundial, veio consagrar o esquema conceptual subjacente ao tratamento contabilístico dos contratos de construção na sua norma IAS 11 (revista em 1993), e cujo conteúdo se encontra embutido no modelo contabilístico nacional que sucedeu ao POC – o Sistema de Normalização Contabilística – mais concretamente, na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19. De facto, a NCRF 19 traduz, em toda a sua essência, a “linguagem” contabilística internacional que já versava sobre a construção por entidades contratadas.

Paralelamente, os contratos de construção têm vindo a ser objecto de regulação tributária, operada através da seguinte legislação:

- ↳ Circular n.º 5/90, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças;
- ↳ Artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC, republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho);
- ↳ Circular n.º 8/2010, Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, 2010.

O regime fiscal aplicável aos contratos de construção, em vigor até 2009, encontrava-se retratado na Circular n.º 5/90. Esta norma continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico, com destaque para uma aplicação dispar do método da percentagem de acabamento que preconizava, como se poderá constatar. Simultaneamente à entrada em vigor do novo referencial contabilístico – o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho – o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas sofreu um conjunto significativo de alterações, visando a sua adaptação ao SNC e a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, operadas através do Decreto-Lei n.º 159/2009. Somente com a transição para o Sistema de Normalização Contabilística é que se verificou uma assimilação do modelo contabilístico sobre os contratos de construção, ainda que esbatida pela divergência no tratamento de perdas esperadas, por representarem gastos ainda não suportados. A Circular n.º 8/2010 de Julho de 2010, que clarifica alguns aspectos do novo regime

fiscal dos contratos de construção, dispõe neste sentido: “*mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos*”.

Se as perdas apenas forem aceites fiscalmente quando já suportadas pela entidade, o resultado contabilístico irá diferir temporariamente do respectivo resultado fiscal, diferença esta que importa para o reconhecimento de impostos diferidos.

É esta a ordem de ideias que consubstancia o plano desta exposição: partindo do referencial contabilístico aplicável, confronta-se com o respectivo regime fiscal instituído, direccionando a abordagem para a concretização prática da matéria e análise de diferenças. Com esta metodologia espera-se evidenciar a problemática do tema, a reverter nas conclusões.

## **2. EVOLUÇÃO DO REFERENCIAL CONTABILÍSTICO**

Com o DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, resultou, para além da transposição da Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, a opção nacional relativamente às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), do *International Accounting Standards Board (IASB)*, de acordo com as hipóteses previstas no Regulamento (CE) n.º 1606/2002. O novo modelo da Comissão de Normalização Contabilística – Sistema de Normalização Contabilística – veio concretizar a adesão ao modelo normativo do IASB (adoptado na União Europeia), garantindo a compatibilidade com as directivas contabilísticas comunitárias mas sem descuidar as menores exigências de relato financeiro de um expressivo número de entidades do tecido empresarial português.

Para o presente estudo interessa conhecer os conceitos e o tratamento contabilístico para os contratos de construção preconizado pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 e a sua comparação com o normativo nacional, anteriormente em vigor, que tratava o mesmo tema – a Directriz Contabilística n.º 3/91, de 19 de Dezembro (DC

n.º 3). Esta abordagem deverá permitir expor o alcance das mudanças operadas no normativo contabilístico.

## 2.1. A DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA (DC) N.º 3

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) revelara-se pouco incisivo na explanação do critério de valorimetria para os produtos e trabalhos em curso previsto no ponto 5.3.17: *“Nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento”*. Em 1991, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu a Directriz Contabilística n.º 3 (DC n.º 3) com o propósito de clarificar os critérios de reconhecimento de resultados para as obras de carácter plurianual adjudicadas a entidades contratadas, apelidando então esta matéria de contratos de construção.

### 2.1.1. *Pressupostos de aplicação*

A DC n.º 3 determinava o seu campo de aplicação baseando-se na natureza do activo a construir – obra ou conjunto de obras que constituíssem um projecto único – e no prazo da sua produção – prazo que abrange mais do que um período contabilístico.

À semelhança da actual NCRF 19, a DC n.º 3 também previa contratos com um preço previamente estabelecido (susceptível de revisão) ou com um preço obtido a partir dos custos suportados, acrescidos de uma percentagem ou de quantias fixas.

### 2.1.2. *Métodos de determinação de resultados*

A DC n.º 3 previa dois métodos de determinação dos resultados dos contratos de construção: o método de percentagem de acabamento e o método de contrato completado.

No método de contrato completado o resultado da obra só era reconhecido quando esta estivesse concluída ou substancialmente concluída. De acordo com a Directriz este método deveria ser o utilizado caso não se dispusesse de estimativas fiáveis, daí resultando, contudo, uma derrogação do princípio do acréscimo:

- ↳ Os proveitos apenas eram reconhecidos quando a obra contratada estivesse concluída ou substancialmente concluída, sendo deduzidos dos respectivos custos acumulados;
- ↳ A evolução do contrato tinha impacto nos inventários que figuravam no balanço e na variação da produção constante da demonstração dos resultados. Até ao término do contrato, os custos acumulados eram reflectidos nos trabalhos em curso (inventários) e na variação da produção (demonstração dos resultados).

No método da percentagem de acabamento era o grau de acabamento de uma obra em execução que determinava a cadência do reconhecimento dos resultados, através do balanceamento dos proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes. O grau de acabamento era obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data de apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda nos termos da Directriz:

- *O método da percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis;*
- *Se a obra não estiver concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimos de custos;*
- *Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado;*

- *Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.*

Por último, refira-se que a DC n.º 3, em consonância com os critérios de valorimetria consagrados no POC, não previa a possibilidade de capitalização de encargos financeiros, logo eram excluídos dos custos atribuíveis aos contratos de construção.

### **2.1.3. Aplicação do método da percentagem de acabamento**

Em termos de aplicação prática, a DC n.º 3 partilha com NCRF 19 a seguinte matriz de cálculos inerente ao reconhecimento de resultados e activos/passivos:

- ↳ Cálculo da percentagem (acumulada) de facturação;
- ↳ Cálculo da percentagem de acabamento;
- ↳ Cálculo de acréscimos/diferimentos.

Como os exemplos contidos na DC n.º 3, ilustrativos da sua aplicação prática, permanecem válidos no normativo actualmente em vigor, remete-se a abordagem da vertente prática para o ponto 2.2.6.

## **2.2. A NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO (NCRF) 19**

Esta norma representa, literalmente, uma tradução da Norma Internacional de Contabilidade IAS 11 - Contratos de Construção, reflectindo a assimilação da “linguagem” contabilística de referência internacional implícito no Sistema de Normalização Contabilística. A NCRF 19 tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico dos contratos de construção, estabelecendo a seguinte sistematização: definições, combinação e segmentação de contratos de construção, rédito do contrato, custos do contrato, reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato, reconhecimento de perdas esperadas, alterações de estimativas e, por fim, divulgações.

### 2.2.1. *Enquadramento conceptual dos contratos de construção*

A NCRF 19 define contrato de construção como:

*“Um contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”.*

Para efeitos da norma, os contratos de construção abrangem:

- Contratos de prestação de serviços directamente relacionados com a construção do activo;
- Contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.

Em termos de convenção entre as partes do preço do activo, os contratos podem ser:

- De preço fixado (*fixed price contract*)
  - ↳ *“Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output<sup>3</sup>, que nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados”.*

Ou

- À percentagem (*cost plus contract*):
  - ↳ *“Um contrato de "cost plus" é um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada”.*

### 2.2.2. *Combinação e segmentação de contratos de construção*

---

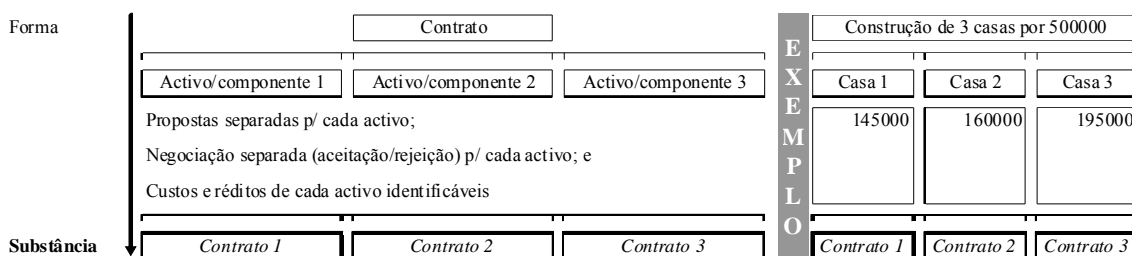
<sup>3</sup> *Fixed rate per unit of output.*

A NCRF 19 aplica-se separadamente a cada contrato. Contudo, em determinadas situações torna-se necessário proceder ao agrupamento de contratos ou ao desdobramento de um contrato. O tratamento a adoptar nestas situações é aferido pelas seguintes especificidades do contrato:

- A analogia entre contrato(s)/activo(s): um contrato para activos independentes ou vários contratos para um conjunto de activos interrelacionados (?); activos produzidos e entregues separadamente ou activos produzidos simultaneamente ou numa sequência contínua (?);
- A identificação dos componentes dos resultados do(s) contratos(s): custos e réditos identificáveis para cada activo ou margem global para um conjunto de activos (?).

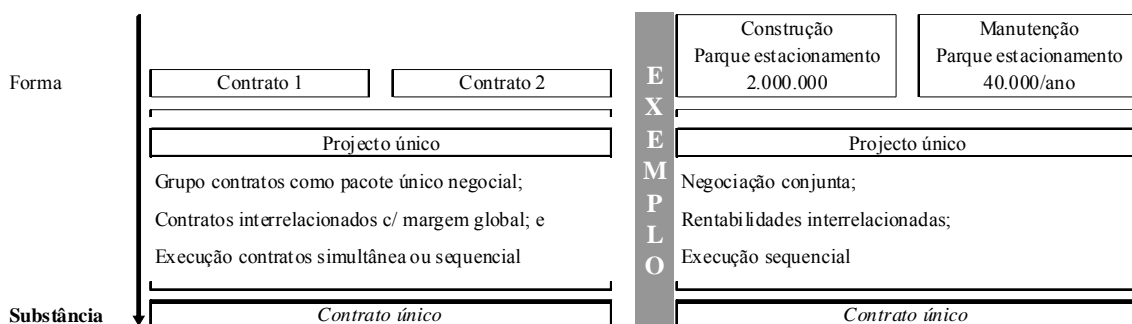
Estas questões podem ser ilustradas nas seguintes figuras:

### Segmentação de contratos



Fonte: Elaboração própria

### Combinação de contratos

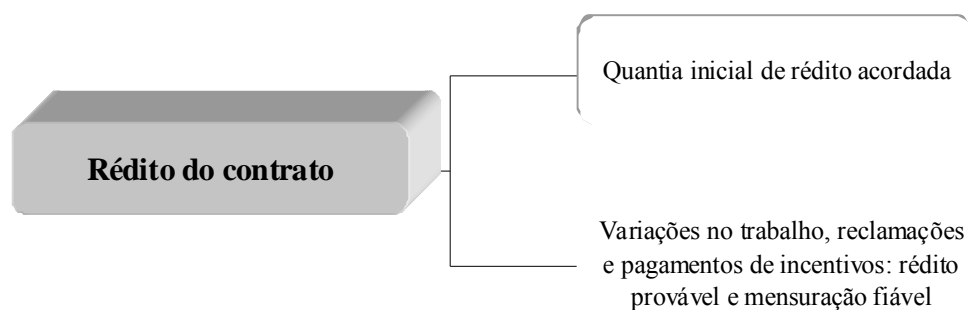


Fonte: Elaboração própria

Estas figuras destacam um princípio contabilístico básico, que é o da substância sobre a forma, com o objectivo de melhor reflectir, neste caso, a essência das operações que são negociadas e concretizadas no âmbito dos contratos de construção.

### 2.2.3. *Rédito do contrato*

De acordo com a NCRF 19, o rédito do contrato deverá corresponder ao justo valor da retribuição recebida ou a receber. A execução do contrato, estando envolta numa diversidade de circunstâncias de desfecho incerto, pode implicar a revisão de estimativas aquando da ocorrência de determinados acontecimentos e dissipação das incertezas associadas. Assim, a quantia do rédito do contrato, reflectindo estimativas iniciais, eventualmente objecto de revisão, pode registar variações de um período para o seguinte. As componentes do rédito do contrato são ilustradas na seguinte figura:



Fonte: *Elaboração própria*

As variações, de período para período, no rédito do contrato, podem dever-se:

- A acordos sobre *variações*<sup>4</sup> ou *reivindicações*<sup>5</sup> sobre o contrato inicial;
- A cláusulas de custo escalonadas em contratos de preço fixado que aumentem o rédito;

<sup>4</sup> “Uma *variação* é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma *variação* pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato” – parágrafo 13 da NCRF 19.

<sup>5</sup> “Uma *reivindicação* é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma *reivindicação* pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos do contrato” – parágrafo 14 da NCRF 19.

- A penalidades por atrasos que diminuam o rédito;
- A variações nas unidades produzidas em contratos de preço fixado por unidade de *output*.

A consideração das *variações* e *reivindicações* no rédito depende da:

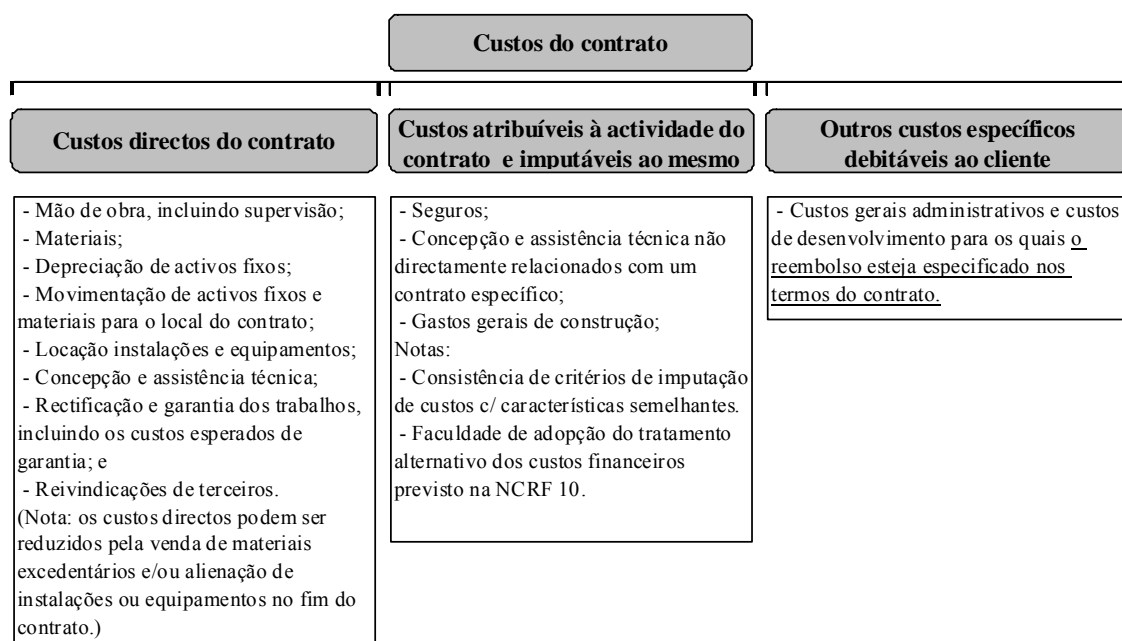
- Provável aprovação (*variações*) / aceitação (*reivindicações*) por parte do cliente;
- Fiável mensuração da quantia de rédito.

#### 2.2.4. Custos do contrato

Os custos do contrato devem incluir:

- Custos directos (do contrato),
- Custos atribuíveis à actividade do contrato em geral e imputáveis ao contrato;
- Outros custos específicos debitáveis ao cliente.

Esquemáticamente,



Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, constituem custos não atribuíveis/imputáveis:

- Custos administrativos gerais relativamente aos quais não esteja previsto no contrato o respectivo reembolso;
- Custos para vender (propostas);
- Custos de pesquisa e desenvolvimento relativamente aos quais não esteja previsto no contrato o respectivo reembolso;
- Depreciação de instalações e equipamentos ociosos/não usados.

#### **2.2.5. Reconhecimento do rédito e dos custos do contrato**

De acordo com o parágrafo 22 da NCRF 19 “*quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36*”.

Nos parágrafos 23 e 24 são identificados os requisitos a preencher para uma estimativa fiável do desfecho de um contrato de preço fixado e de um contrato de “*cost plus*”:

*No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:*

- (a) o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;*
- (b) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;*
- (c) tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e*
- (d) os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.*

*No caso de um contrato de "cost plus", o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:*

- (a) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e*
- (b) os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.*

O reconhecimento de rédito e de custos com referência à fase de acabamento pressupõe a utilização do método que mesure com fiabilidade o trabalho executado, prevendo a norma os seguintes métodos:

- Proporção dos custos incorridos até à data nos custos totais estimados do contrato – método da percentagem de acabamento;
- Levantamento técnico do trabalho executado; e
- Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

#### **2.2.6. Aplicação do método da percentagem de acabamento**

O método da percentagem de acabamento é o mais referenciado/utilizado na mensuração do trabalho utilizado. De acordo com NCRF 19, da aplicação deste método resulta um balanceamento do rédito do contrato com os respectivos gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, bem como no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído.

Isto significa que na determinação da fase de acabamento através do método da percentagem de acabamento apenas são considerados nos custos incorridos até à data os custos do contrato que reflectam trabalho executado, sendo de excluir:

- Custos com materiais por aplicar (excepto materiais produzidos especificamente para o contrato);
- Quantias de pagamentos efectuados em subcontratos antecipadamente a trabalhos executados de acordo com esse subcontrato.

De salientar que, de acordo com o parágrafo 27 da NCRF 19, quando a entidade contratada incorra em custos do contrato relacionados com a actividade futura de contrato e seja provável a sua recuperação deve classificar estes custos como trabalhos em curso do contrato.

Apresenta-se de seguida um breve exemplo da aplicação do método da percentagem de acabamento.

Pressupostos:

|  |              |
|--|--------------|
| Rédito do contrato (preço) .....                 | 600.000,00 € |
| Custo total estimado .....                       | 500.000,00 € |
| Período de execução .....                        | 2010 – 2012  |
| Custos incorridos no período findo em 2010 ..... | 200.000,00 € |

*Fonte: Elaboração própria*

Com os dados acima é possível determinar a fase de acabamento com base na proporção dos custos incorridos nos custos totais estimados:

|                                       | <b>2010</b>  |
|---------------------------------------|--------------|
| <b>Percentagem de acabamento</b>      |              |
| Custos incorridos acumulados .....    | 200.000,00 € |
| Custos estimados para completar ..... | 300.000,00 € |
| Custo total estimado .....            | 500.000,00 € |
| Percentagem de acabamento .....       | 40,00 %      |

*Fonte: Elaboração própria*

Preenchendo-se os requisitos para o reconhecimento do rédito atrás apresentados e através da percentagem de acabamento é possível determinar a quantia de rédito a ser reconhecida no ano de 2010:

|   | <b>2010</b>  |
|---|--------------|
| <b>Reconhecimento do rédito</b>                 |              |
| Rédito do contrato (preço) .....                | 600.000,00 € |
| Percentagem de acabamento .....                 | 40,00 %      |
| Rédito reconhecido acumulado .....              | 240.000,00 € |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores ..... | 0,00 €       |
| Rédito a reconhecer no período .....            | 240.000,00 € |

*Fonte: Elaboração própria*

Encontrando-se apurados o rédito e gastos do período, pode ser calculado o resultado deste contrato a registar no período contabilístico de 2010:

|                                       | <b>2010</b>  |
|---------------------------------------|--------------|
| <b>Resultado do período</b>           |              |
| Rédito reconhecido no período .....   | 240.000,00 € |
| Gastos do período .....               | 200.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período..... | 40.000,00 €  |

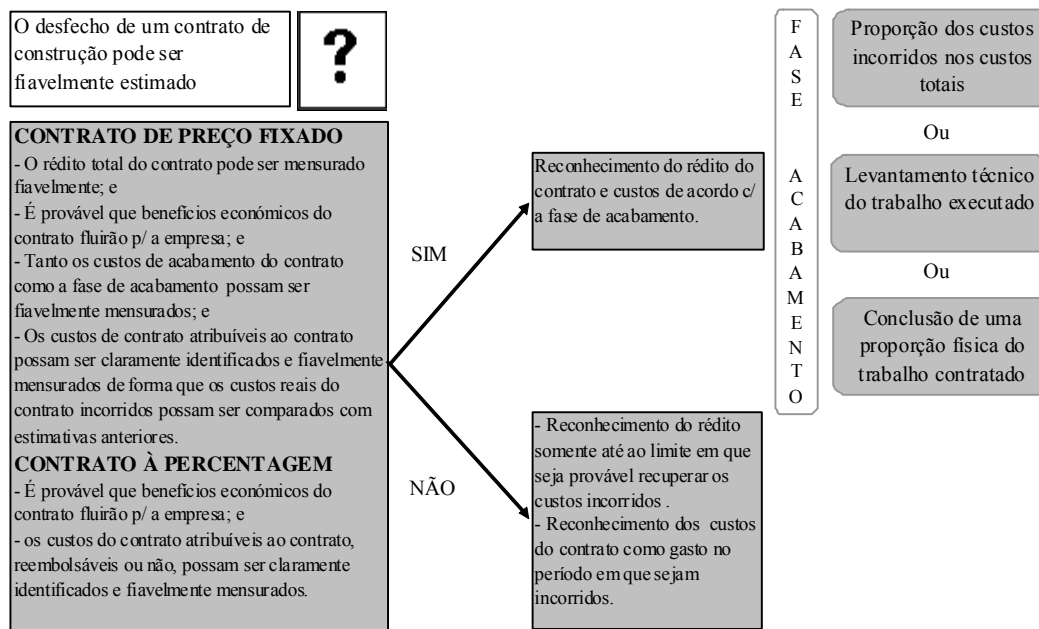
*Fonte: Elaboração própria*

Como se pode constatar, o resultado reconhecido corresponde à margem total esperada equivalente à percentagem de acabamento:  $(600.000 - 500.000) \times 40\% = 40.000$ .

Constata-se a presença constante da questão da fiabilidade, denotando-se assim uma preocupação pela observância do princípio da prudência. Nesta base, caso a estimativa do desfecho do contrato de construção não seja fiável:

- Deve ser reconhecido o rédito somente até ao limite em que seja provável recuperar os custos incorridos do contrato (método do “lucro nulo”);
- Os custos do contrato devem ser reconhecidos como gasto no período em que sejam incorridos;
- Perdas esperadas num contrato de construção devem ser imediatamente reconhecidas como um gasto.

Em suma,



Fonte: Elaboração própria

Para exemplificar o tratamento a seguir perante a eventualidade de ocorrência de perdas, apresenta-se um caso (de elaboração própria) em que, devido a deficiências no processo de orçamentação dos custos totais de um contrato de construção, se veio a constatar posteriormente uma perda emergente desse contrato:

|                                       | <b>2010</b>  | <b>2011</b>    |
|---------------------------------------|--------------|----------------|
| Rédito do contrato (preço) .....      | 900.000,00 € | 900.000,00 €   |
| Custo total estimado .....            | 750.000,00 € | 1.000.000,00 € |
| Custos incorridos no período .....    | 300.000,00 € | 370.000,00 €   |
|                                       | <b>2010</b>  | <b>2011</b>    |
| <b>Percentagem de acabamento</b>      |              |                |
| Custos incorridos acumulados .....    | 300.000,00 € | 670.000,00 €   |
| Custos estimados para completar ..... | 450.000,00 € | 330.000,00 €   |
| Custo total estimado .....            | 750.000,00 € | 1.000.000,00 € |
| Percentagem de acabamento .....       | 40,00 %      | 67,00 %        |

|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  |
|---|--------------|--------------|
| <b>Reconhecimento do rédito</b>                 |              |              |
| Rédito do contrato (preço) .....                | 900.000,00 € | 900.000,00 € |
| Percentagem de acabamento .....                 | 40,00 %      | 67,00 %      |
| Rédito reconhecido acumulado .....              | 360.000,00 € | 603.000,00 € |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores ..... | 0,00 €       | 360.000,00 € |
| Rédito a reconhecer no período .....            | 360.000,00 € | 243.000,00 € |

|                                       | <b>2010</b>  | <b>2011</b>   |
|---------------------------------------|--------------|---------------|
| <b>Resultado do período</b>           |              |               |
| Rédito reconhecido no período .....   | 360.000,00 € | 243.000,00 €  |
| Custos incorridos no período .....    | 300.000,00 € | 370.000,00 €  |
| Perdas esperadas .....                |              | 33.000,00 €   |
| Gastos do período .....               | 300.000,00 € | 403.000,00 €  |
| Resultado reconhecido no período..... | 60.000,00 €  | -160.000,00 € |

De referir que o resultado apurado em 2011 reflecte o seguinte:

|  |                            | <b>2011</b>   |
|--|----------------------------|---------------|
| Resultado reconhecido acumulado .....          | 67% x (-)100.000,00        | -67.000,00 €  |
| Resultado reconhecido de períodos anteriores . | 40% x 250.000,00           | 60.000,00 €   |
| Resultado reconhecível no período .....        | -67.000,00-60.000,00       | -127.000,00 € |
| Perda esperada do contrato .....               | (900.000-1000.000).(1-67%) | -33.000,00 €  |
| Resultado reconhecido no período .....         | -127.000,00-33.000,00      | -160.000,00 € |

Em síntese, os resultados reconhecidos em cada período contabilístico são os seguintes:

|                                       | 2010         | 2011          | 2012         | Total 2010-12   |
|---------------------------------------|--------------|---------------|--------------|-----------------|
| <b>Resultados</b>                     |              |               |              |                 |
| Réditos reconhecidos no período ..... | 360.000,00 € | 243.000,00 €  | 297.000,00 € | 900.000,00 €    |
| Custos incorridos no período .....    | 300.000,00 € | 370.000,00 €  | 330.000,00 € | 1.000.000,00 €  |
| Perdas esperadas / utilização .....   |              | 33.000,00 €   | -33.000,00 € | 0,00 €          |
| Gastos do período .....               | 300.000,00 € | 403.000,00 €  | 297.000,00 € | -1.000.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período..... | 60.000,00 €  | -160.000,00 € | 0,00 €       | -100.000,00 €   |

### 2.2.7. *Tratamento dos custos financeiros atribuíveis ao contrato de construção*

A NCRF 19, no seu parágrafo 18, prevê a inclusão dos custos com empréstimos obtidos nos custos atribuíveis à actividade do contrato em geral e imputáveis a contratos específicos.

Entende-se assim que os custos de financiamento que, à semelhança dos restantes custos identificáveis do contrato:

- Reflectam o trabalho executado; e
- Sejam provavelmente recuperáveis e mensuráveis com fiabilidade

Devem ser incluídos nos custos de um contrato de construção.

### 2.2.8. *Apresentação e divulgação*

Para concluir a análise da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 apresenta-se um exemplo, de elaboração própria, demonstrativo dos preceitos de apresentação/divulgação que a norma encerra:

|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
|---|--------------|--------------|--------------|
| <b>Dados do Contrato</b>                        |              |              |              |
| Custos acumulados .....                         | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Custos estimados para completar .....           | 5.600.000,00 | 2.800.000,00 |              |
| Facturação do período .....                     | 1.300.000,00 | 3.500.000,00 | 2.900.000,00 |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Percentagem de acabamento</b>                |              |              |              |
| Custos incorridos acumulados .....              | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Custos estimados para completar .....           | 5.600.000,00 | 2.800.000,00 | 0,00         |
| Custo total estimado .....                      | 7.000.000,00 | 7.000.000,00 | 7.300.000,00 |
| Percentagem de acabamento .....                 | 20,0%        | 60,0%        | 100,0%       |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Rédito</b>                                   |              |              |              |
| Rédito total / preço do contrato .....          | 7.700.000,00 | 7.700.000,00 | 7.700.000,00 |
| Percentagem de acabamento .....                 | 20,0%        | 60,0%        | 100,0%       |
| Rédito reconhecido acumulado .....              | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores ..... | 0,00         | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 |
| Rédito a reconhecer no período .....            | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Custos</b>                                   |              |              |              |
| Custos incorridos acumulados .....              | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Custos acumulados de períodos anteriores .....  | 0,00         | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 |
| Custos reconhecidos no período .....            | 1.400.000,00 | 2.800.000,00 | 3.100.000,00 |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Resultado do período</b>                     |              |              |              |
| Rédito a reconhecer no período .....            | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |
| Gastos do período .....                         | 1.400.000,00 | 2.800.000,00 | 3.100.000,00 |
| Resultado do período .....                      | 140.000,00   | 280.000,00   | -20.000,00   |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Rédito do período</b>                        |              |              |              |
| Rédito reconhecido acumulado .....              | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores ..... | 0,00         | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 |
| Rédito do período .....                         | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |
|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
| <b>Resultados acumulados</b>                    |              |              |              |
| Réditos acumulados .....                        | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Gastos acumulados .....                         | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Resultado acumulado .....                       | 140.000,00   | 420.000,00   | 400.000,00   |

Para efeitos de Apresentação deste contrato,

No Balanço,

*Como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato,*

|  | <u>2010</u>           |
|--|-----------------------|
| <b>Activo corrente</b>   |                       |
| Trabalhos em curso .....   | 1.540.000,00          |
| Facturação de trabalhos do contrato .....                          | <u>(1.300.000,00)</u> |
| Excesso de custos e resultado reconhecido sobre a facturação ..... | 240.000,00            |

*Como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato,*

|   | <u>2011</u>           |
|---|-----------------------|
| <b>Passivo corrente</b>   |                       |
| Trabalhos em curso .....  | 4.620.000,00          |
| Facturação de trabalhos do contrato .....                           | <u>(4.800.000,00)</u> |
| Excesso de facturação sobre os custos e resultado reconhecido ..... | (180.000,00)          |

Para efeitos de Divulgação deste contrato,

Nas Notas,

*Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período e*

*Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso,*

### **Políticas Contabilísticas**

A Empresa segue o disposto na NCRF 19 no tratamento contabilístico dos contratos de contratos de construção, designadamente nos seguintes termos:

- A Empresa utiliza o método da percentagem de acabamento para determinar a fase de acabamento do contrato;
- Quando o desfecho do contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade e é provável que o contrato será lucrativo, o rédito do contrato é reconhecido em função da respectiva percentagem de acabamento;

- Quando o desfecho do contrato de construção não pode ser estimado fiavelmente, o rédito do contrato é reconhecido apenas até ao limite em que seja provável recuperar os custos incorridos do contrato;
- Os custos do contrato são reconhecidos quando incorridos;
- Quando é provável que os custos totais do contrato irão exceder o rédito do contrato, a perda esperada é reconhecida imediatamente como um gasto.

*A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período,*

|   | <u>2010</u>         | <u>2011</u>         | <u>2012</u>         |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Rédito do período</b>                        |                     |                     |                     |
| Rédito reconhecido acumulado .....              | 1.540.000,00        | 4.620.000,00        | 7.700.000,00        |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores ..... | 0,00                | 1.540.000,00        | 4.620.000,00        |
| Rédito do período .....                         | <u>1.540.000,00</u> | <u>3.080.000,00</u> | <u>3.080.000,00</u> |

*A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data,*

|                              | <u>2010</u>       | <u>2011</u>       | <u>2012</u>       |
|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Resultados acumulados</b> |                   |                   |                   |
| Reditos acumulados .....     | 1.540.000,00      | 4.620.000,00      | 7.700.000,00      |
| Gastos acumulados .....      | 1.400.000,00      | 4.200.000,00      | 7.300.000,00      |
| Resultado acumulado .....    | <u>140.000,00</u> | <u>420.000,00</u> | <u>400.000,00</u> |

### 2.3. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A NCRF 19 E A DC N.º 3

Com os pontos anteriores pretendia-se realçar os principais aspectos de cada normativo contabilístico, explicitando-se o superior nível de sistematização de conceitos e procedimentos a adoptar no âmbito da NCRF, relativamente à Directriz. Adicionalmente, entende-se que a NCRF 19 assume uma posição de maior prudência no que se refere ao reconhecimento dos resultados de um contrato de construção, ao determinar o reconhecimento dos custos como gastos do período, em detrimento da aplicação alternativa do método do contrato completado.

A análise comparativa pode assim ser esquematizada:

| Elemento comparativo    | NCRF 19 / SNC   | DC n.º 3 / POC   |
|-------------------------|---|--|
| Objectivo               | Tratamento contabilístico dos contratos de construção   | Tratamento contabilístico dos contratos de construção  |
| Âmbito                  | Contabilização nas entidades contratadas de contratos para a construção de um activo ou de uma combinação de activos.   | Contratos relativos à construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único.  |
| Rédito, custos e perdas | Noções de rédito e custos. Os custos atribuíveis incluem custos de empréstimos. Reconhecimento de perdas esperadas.   | Ausência de noções de rédito e custos. Os custos atribuíveis não incluem custos de empréstimos. Constituição de provisões para as perdas previsíveis |
| Mensuração              | Método da percentagem de acabamento, caso existam estimativas fiáveis; caso contrário, método do lucro nulo (rédito $\leq$ custos incorridos).  | Método da percentagem de acabamento, caso existam estimativas fiáveis; caso contrário, método do contrato completado.                                |
| Divulgação              | Métodos para determinação do rédito reconhecido e da fase de acabamento dos contratos em curso. Para os contratos em curso: Custos incorridos e lucros/perdas reconhecidos. Adiantamentos recebidos e retenções efectuadas. | Custos e proveitos já reconhecidos. Quantias recebidas e a receber.  |

*Fonte: NCRF 19 e DC n.º 3, Elaboração própria*

Em síntese, verifica-se que:

- A DC não consagra critérios de reconhecimento do rédito e custos do contrato (ausência de uma distinção concreta entre custos e gastos);
- A DC é omissa quanto à combinação e segmentação de contratos de construção;
- A NCRF 19, contrariamente à DC n.º 3, não prevê o reconhecimento do rédito de acordo com o método do contrato completado;

- Perante a inexistência de estimativas fiáveis sobre o desfecho dos contratos, a DC n.º 3 determina a aplicação do método do contrato completado enquanto que a NCRF 19 aplica a regra de reconhecimento dos custos como gastos do período;
- A NCRF 19, contrariamente à DC n.º 3, admite a capitalização de custos financeiros;
- O nível dos requisitos de divulgação da DC n.º 3 é consideravelmente inferior em relação à NCRF 19.

À semelhança do normativo contabilístico, o regime fiscal preconizado para os contratos de construção também registou uma alteração normativa de fundo justificada pela adopção de um modelo contabilístico indexado às normas internacionais de contabilidade. A revisão do Código do IRC, simultânea à adopção do SNC, permitiu acolher um conjunto significativo de critérios e princípios contabilísticos, no sentido de alinhar a fiscalidade com a contabilidade. Importa, de seguida, abordar os efeitos das alterações fiscais na contabilização dos contratos de construção.

### **3. O REGIME FISCAL INSTITUÍDO**

#### **3.1. REGIME FISCAL PRÉ SNC**

A anterior redacção do artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) estabelecia os critérios de apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual – o critério de encerramento da obra ou o critério da percentagem de acabamento. A Circular n.º 5/90 da Direcção Geral de Contribuições e Impostos desenvolvia os aspectos técnicos do regime fiscal adoptado.

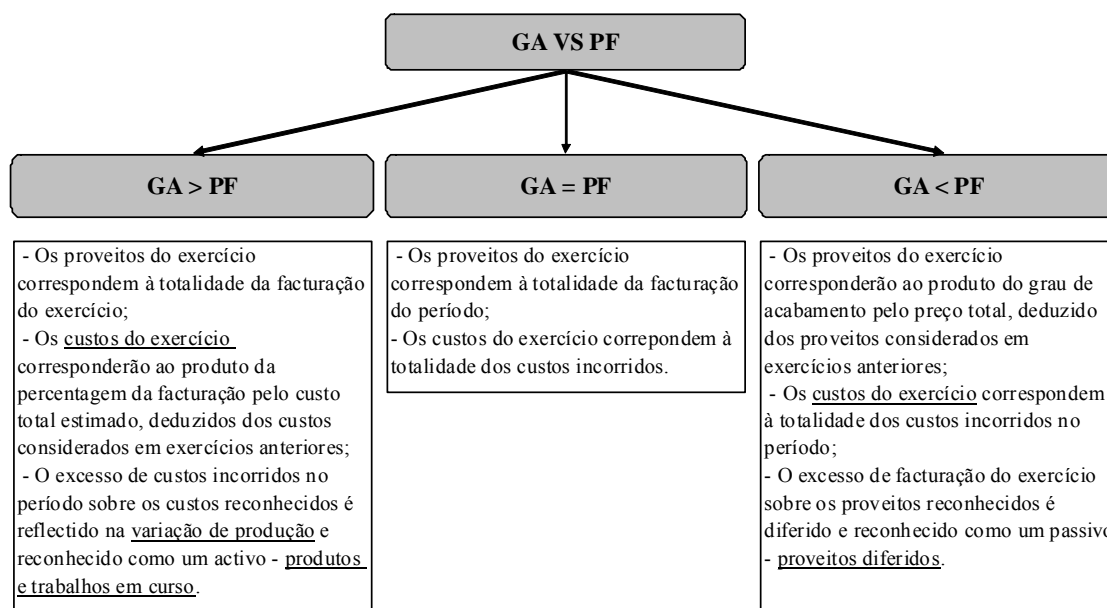
Neste sentido, destacam-se alguns aspectos com incidência directa nas componentes dos resultados:

- A determinação dos resultados era feita com base nos valores facturados e nos custos dos trabalhos executados até ao final do período de tributação e mediante o confronto do grau de acabamento com a percentagem de facturação;
- Havendo trabalhos adicionais, com acordo para a sua execução, deveria proceder-se ao recálculo do grau de acabamento e da percentagem de facturação;
- Nos casos em que houvesse lugar a acordo sobre revisão de preços relativamente a trabalhos já realizados, o respectivo valor seria considerado como proveito do exercício em que fossem emitidas as facturas correspondentes a essa revisão.

De acordo com o método da percentagem de acabamento é o grau de acabamento de uma obra em execução que determina a cadência do reconhecimento dos resultados, através do balanceamento dos proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes. Porém, no *critério da percentagem de acabamento* utilizado pela Circular n.º 5/90 a cadência de reconhecimento de resultados era determinada pela menor das seguintes proporções: da percentagem de acabamento ou da percentagem de facturação.

Deste critério resultava que o resultado apurado em cada período contabilístico, de acordo com a Circular n.º 5/90, tenderia a ser menor ou igual que o resultado apurado de acordo com normativo contabilístico então aplicável – a Directriz Contabilística n.º 3.

Esquemáticamente,



Fonte: Elaboração própria

De referir que a Circular n.º 5/90 permitia, no seu número 10, que fosse considerado como receita antecipada uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos, para fazer face aos custos a suportar durante o período de garantia da obra.

### 3.1.1. Aplicação do anterior regime fiscal

Apresenta-se de seguida um caso, de elaboração própria, demonstrativo do apuramento dos resultados de um contrato de construção nos termos da Circular n.º 5/90.

Dados:

|   |                |
|---|----------------|
| Período de execução .....   | 2007-2009      |
| Preço do contrato .....   | 5.022.000,00 € |
| Custo total estimado .....  | 4.650.000,00 € |
| Trabalhos adicionais c/ acordo (2008) - variação estimativa ..... | 10%            |

Da execução do contrato, em cada ano, sabe-se ainda o seguinte:

|   | <b>2007</b>  | <b>2008</b>  | <b>2009</b>   |
|---|--------------|--------------|---------------|
| Custos incorridos do exercício .....        | 1.488.000,00 | 2.092.500,00 | 1.534.500,00  |
| Custos incorridos acumulados .....          | 1.488.000,00 | 3.580.500,00 | 5.115.000,00  |
| Custo total estimado .....                  | 4.650.000,00 | 5.115.000,00 | 5.115.000,00  |
| <b>Grau de acabamento (GA) .....</b>        | <b>32,0%</b> | <b>70,0%</b> | <b>100,0%</b> |
| Facturação do exercício .....               | 1.757.700,00 | 1.833.030,00 | 1.933.470,00  |
| Facturação acumulada .....                  | 1.757.700,00 | 3.590.730,00 | 5.524.200,00  |
| Preço inicial e trabalhos adicionais .....  | 5.022.000,00 | 5.524.200,00 | 5.524.200,00  |
| <b>Percentagem de facturação (PF) .....</b> | <b>35,0%</b> | <b>65,0%</b> | <b>100,0%</b> |

Com base nos dados disponíveis é possível calcular os componentes de resultados para cada exercício:

| <b>2007</b> | <b>Valores apurados</b>               | <b>GA = PF</b> | <b>GA &gt; PF</b> | <b>GA &lt; PF</b> |
|-------------|---------------------------------------|----------------|-------------------|-------------------|
|             | Custos do exercício (inc. reg. PTC)   |                |                   | 1.488.000,00      |
|             | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) |                |                   | 1.607.040,00      |
|             | Regularização PTC exercício anterior  |                |                   | 0,00              |
|             | Regularização PD exercício anterior   |                |                   | 0,00              |
|             | Produtos e trabalhos em curso (PTC)   |                |                   |                   |
|             | Proveitos diferidos (PD)              |                |                   | 150.660,00        |

| <b>2008</b> | <b>Valores apurados</b>               | <b>GA = PF</b> | <b>GA &gt; PF</b> | <b>GA &lt; PF</b> |
|-------------|---------------------------------------|----------------|-------------------|-------------------|
|             | Custos do exercício (inc. reg. PTC)   |                | 1.836.750,00      |                   |
|             | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) |                | 1.983.690,00      |                   |
|             | Regularização PTC exercício anterior  |                |                   |                   |
|             | Regularização PD exercício anterior   |                | 150.660,00        |                   |
|             | Produtos e trabalhos em curso (PTC)   |                | 255.750,00        |                   |
|             | Proveitos diferidos (PD)              |                |                   |                   |

| <b>2009</b> | <b>Valores apurados</b>               | <b>GA = PF</b> | <b>GA &gt; PF</b> | <b>GA &lt; PF</b> |
|-------------|---------------------------------------|----------------|-------------------|-------------------|
|             | Custos do exercício (inc. reg. PTC)   | 1.790.250,00   |                   |                   |
|             | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) | 1.933.470,00   |                   |                   |
|             | Regularização PTC exercício anterior  | 255.750,00     |                   |                   |
|             | Regularização PD exercício anterior   |                |                   |                   |
|             | Produtos e trabalhos em curso (PTC)   |                |                   |                   |
|             | Proveitos diferidos (PD)              |                |                   |                   |

De referir que o resultado apurado em 2008 (1.983.690 – 1.836.750) reflecte o seguinte:

|  |                             | <b>2008</b>  |
|--|-----------------------------|--------------|
| Resultado reconhecido acumulado .....          | 65% x (5.524.200-5.115.000) | 265.980,00 € |
| Resultado reconhecido de períodos anteriores . | 32% x (5.022.000-4.650.000) | 119.040,00 € |
| Resultado reconhecido no período .....         | 265.980,00-119.040,00       | 146.940,00 € |

Como se pode observar, o resultado de 2007 é apurado com base na percentagem de acabamento (dado que GA < PF: 32% < 35%) enquanto que o resultado de 2008 é apurado com base na percentagem de facturação (dado que PF < GA: 65% < 70%).

### 3.2. REGIME FISCAL PÓS SNC

Simultaneamente à entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, pelo Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, efectivou-se a alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho) em prol da convergência entre as regras fiscais e o actual referencial contabilístico.

Neste sentido, e no âmbito dos contratos de construção, o DL n.º 159/2009, de 13/07 assume no seu preâmbulo que “o apuramento dos resultados se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento”.

Esta matéria encontra-se especificamente regulamentada na actual redacção do artigo 19.º de Código do IRC, o qual determina que:

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

3. *Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.”*

Quanto ao disposto no n.º 1, constata-se o uso de uma terminologia não totalmente consistente com o espírito da norma uma vez que esta também é aplicável aos contratos de construção com período de execução inferior a um ano, isto é, contratos em curso à data do balanço e que, como tal, afectam mais do que um período de tributação.

Atentando-se ao n.º 3 verifica-se que relativamente ao tratamento de perdas esperadas não se verificou o estreitamento entre a contabilidade e a fiscalidade<sup>6</sup>.

Desta diferença no tratamento de perdas esperadas, preconizado pelo normativo fiscal e pelo normativo contabilístico, resultará o apuramento de resultados (tributáveis) diferentes dos resultados obtidos com base na NCRF 19 para as entidades que se encontrem perante esse cenário.

Contudo, as diferenças daí resultantes são temporárias uma vez que apenas a medida de reconhecimento dos resultados em cada período, desde o ano de início dos trabalhos até ao ano de conclusão, é que irá divergir – em virtude do reconhecimento contabilístico de perdas não aceites fiscalmente – acabando essas diferenças por reverter totalmente.

Neste sentido, as diferenças susceptíveis de compensação em períodos ulteriores ou que são a compensação de diferenças de períodos anteriores, para efeitos da adequada periodização do imposto sobre o rendimento, importam para o reconhecimento de impostos diferidos.

Novamente, recorre-se a um caso prático de elaboração própria que, para simplificação, parte dos seguintes pressupostos:

- O resultado antes de impostos (RAI) no período ascende a +100 mil euros/ano.
- As diferenças permanentes tributáveis/dedutíveis correspondem 10% do RAI;

---

<sup>6</sup> Para efeitos fiscais apenas são aceites gastos ainda não suportados as provisões para garantias decorrentes da “*aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos*” (n.º 5 do artigo 39.º do CIRC).

- A tributação do rendimento corresponde a uma taxa de 26,5% (taxa normal de imposto de 25% + 1,5% de Derrama);
- As tributações autónomas correspondem a 3% dos resultados contabilísticos antes de impostos.

Dados do contrato:

|   | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>   |
|---|--------------|--------------|---------------|
| Custos incorridos do período .....                  | 300.000,00   | 370.000,00   | 330.000,00    |
| Custos incorridos acumulados .....                  | 300.000,00   | 670.000,00   | 1.000.000,00  |
| Custo total estimado .....                          | 750.000,00   | 1.000.000,00 | 1.000.000,00  |
| <b>Percentagem/grau de acabamento (PA/GA) .....</b> | <b>40,0%</b> | <b>67,0%</b> | <b>100,0%</b> |
| Facturação do período .....                         | 333.000,00   | 306.000,00   | 261.000,00    |
| Facturação acumulada .....                          | 333.000,00   | 639.000,00   | 900.000,00    |
| Preço inicial e trabalhos adicionais .....          | 900.000,00   | 900.000,00   | 900.000,00    |
| <b>Percentagem de facturação (PF) .....</b>         | <b>37,0%</b> | <b>71,0%</b> | <b>100,0%</b> |

Os valores directos obtidos pela aplicação do critério da percentagem de acabamento são os seguintes:

| <b>2010</b> | <b>Resultados</b>                        | <b>GA = PF</b> | <b>GA &gt; PF</b> | <b>GA &lt; PF</b> |
|-------------|--|----------------|-------------------|-------------------|
|             | Custos do período                        |                | 300.000,00        |                   |
|             | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RI) |                | 360.000,00        |                   |
|             | Regularização AR período anterior        |                | 0,00              |                   |
|             | Regularização RD período anterior        |                | 0,00              |                   |
|             | Acréscimos de rendimentos (AR)           |                | 27.000,00         |                   |
|             | Rendimentos diferidos (RD)               |                |                   | 0,00              |
| <b>2011</b> | <b>Resultados</b>                        | <b>GA = PF</b> | <b>GA &gt; PF</b> | <b>GA &lt; PF</b> |
|             | Custos do período                        |                |                   | 370.000,00        |
|             | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RI) |                |                   | 243.000,00        |
|             | Regularização AR período anterior        |                |                   | 27.000,00         |
|             | Regularização RD período anterior        |                |                   | 0,00              |
|             | Acréscimos de rendimentos (AR)           |                |                   |                   |
|             | Rendimentos diferidos (RD)               |                |                   | 36.000,00         |

| 2012 | Resultados                               | GA = PF    | GA > PF | GA < PF |
|------|--|------------|---------|---------|
|      | Custos do período                        | 330.000,00 |         |         |
|      | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RI) | 297.000,00 |         |         |
|      | Regularização AR período anterior        | 0,00       |         |         |
|      | Regularização RD período anterior        | 36.000,00  |         |         |
|      | Acréscimos de rendimentos (AR)           |            |         |         |
|      | Rendimentos diferidos (RD)               |            |         | 0,00    |

√ **Anexo I** – Mapas de determinação de resultados de acordo com a NCRF 19

Contudo, há que considerar o efeito da perda esperada de 100 mil euros (900 mil – 1.000 mil), de acordo com os parágrafos 36 e 37 da NCRF 19; conseqüentemente, os resultados contabilísticos do contrato, apurados após o reconhecimento/utilização da provisão para perdas, são os seguintes:

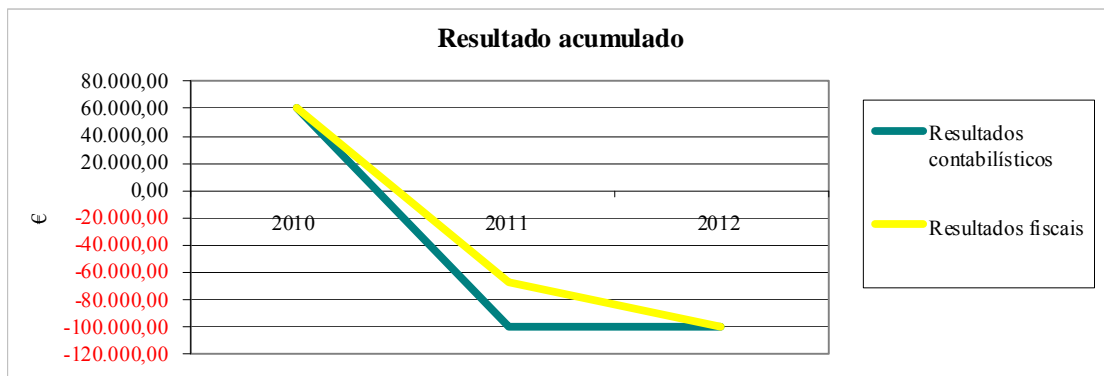
| Resultados contabilísticos       | 2010       | 2011        | 2012         |
|----------------------------------|------------|-------------|--------------|
| Réditos .....                    | 360.000,00 | 243.000,00  | 297.000,00   |
| Réditos acumulados .....         | 360.000,00 | 603.000,00  | 900.000,00   |
| Gastos e perdas .....            | 300.000,00 | 403.000,00  | 297.000,00   |
| Gastos e perdas acumulados ..... | 300.000,00 | 703.000,00  | 1.000.000,00 |
| Resultado .....                  | 60.000,00  | -160.000,00 | 0,00         |
| Resultado acumulado .....        | 60.000,00  | -100.000,00 | -100.000,00  |

Com a identificação de uma perda esperada a NCRF 19 determina que a mesma seja “reconhecida imediatamente como um gasto”. Pelo exposto e conforme quadro acima no ano em que surge o cenário da perda é antecipado o reconhecimento do resultado total do contrato (perda).

Paralelamente, na óptica fiscal, tendo presente a desconsideração da perda esperada para efeitos de tributação em sede de IRC, os resultados fiscais apurados para os três anos são os seguintes:

| Resultados fiscais               | 2010       | 2011        | 2012         |
|----------------------------------|------------|-------------|--------------|
| Réditos .....                    | 360.000,00 | 243.000,00  | 297.000,00   |
| Réditos acumulados .....         | 360.000,00 | 603.000,00  | 900.000,00   |
| Gastos e perdas .....            | 300.000,00 | 370.000,00  | 330.000,00   |
| Gastos e perdas acumulados ..... | 300.000,00 | 670.000,00  | 1.000.000,00 |
| Resultado .....                  | 60.000,00  | -127.000,00 | -33.000,00   |
| Resultado acumulado .....        | 60.000,00  | -67.000,00  | -100.000,00  |

A evolução dos resultados acumulados nas duas ópticas pode assim ser ilustrado,



Fonte: Elaboração própria

Do confronto dos resultados contabilísticos com os resultados fiscais são apuradas as seguintes diferenças:

| Diferença                        | 2010 | 2011       | 2012       |
|----------------------------------|------|------------|------------|
| Réditos .....                    | 0,00 | 0,00       | 0,00       |
| Réditos acumulados .....         | 0,00 | 0,00       | 0,00       |
| Gastos e perdas .....            | 0,00 | 33.000,00  | -33.000,00 |
| Gastos e perdas acumulados ..... | 0,00 | 33.000,00  | 0,00       |
| Resultado .....                  | 0,00 | -33.000,00 | 33.000,00  |
| Resultado acumulado .....        | 0,00 | -33.000,00 | 0,00       |

Constata-se que as diferenças no resultado do período, acima identificadas, representam correcções aos resultados contabilísticos com vista ao apuramento do lucro tributável e, simultaneamente, as bases de mensuração do correspondente activo por impostos diferidos decorrente de diferenças temporárias dedutíveis:

## Relacionamento entre gastos (rendimentos) de impostos e o resultado contabilístico

|  | 2010       | 2011       | 2012        |
|--|------------|------------|-------------|
| 1. Resultados antes impostos .....                   | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00  |
| 2. Taxa de imposto .....                             | 26,5%      | 26,5%      | 26,5%       |
| 3. Resultados antes impostos x taxa de imposto ..... | 26.500,00  | 26.500,00  | 26.500,00   |
| 4. Diferenças permanentes:                           |            |            |             |
| - Tributáveis .....                                  | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00   |
| - Dedutíveis .....                                   |            |            |             |
|  | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00   |
| 5. Diferenças temporárias:                           |            |            |             |
| - Tributáveis .....                                  |            | 33.000,00  | (33.000,00) |
| - Dedutíveis .....                                   | 0,00       | 33.000,00  | (33.000,00) |
| 6. Lucro tributável (1+4+5) .....                    | 111.000,00 | 144.000,00 | 78.000,00   |
| 7. Lucro tributável x taxa de impostos (2x6) .....   | 29.415,00  | 38.160,00  | 20.670,00   |
| 8. Tributações autónomas .....                       | 3.000,00   | 3.000,00   | 3.000,00    |
| 9. Impostos correntes (7+8).....                     | 32.415,00  | 41.160,00  | 23.670,00   |
| 10. Impostos diferidos.....                          | 0,00       | (8.745,00) | 8.745,00    |
| 11. Gasto (/rendimento) de impostos (9+10) .....     | 32.415,00  | 32.415,00  | 32.415,00   |
| 12. Diferença de imposto (11-3) .....                | 5.915,00   | 5.915,00   | 5.915,00    |
| 13. Reconciliação do imposto:                        |            |            |             |
| - Diferenças permanentes x taxa de imposto (2x4) ... | 2.915,00   | 2.915,00   | 2.915,00    |
| - Tributações autónomas (8) .....                    | 3.000,00   | 3.000,00   | 3.000,00    |
| - (...) .....  |            |            |             |
|  | 5.915,00   | 5.915,00   | 5.915,00    |
| 14. Taxa média de imposto (9/6) .....                | 29,2%      | 28,6%      | 30,3%       |
| 15. Taxa efectiva de imposto (9/1) .....             | 32,4%      | 41,2%      | 23,7%       |

Fonte: Elaboração própria

√ **Anexo 2** – Mapas de determinação de impostos sobre o rendimento

Conforme quadro acima, confirma-se que o imposto sobre o rendimento de cada período resulta do produto da taxa de imposto pelo resultado contabilístico antes de impostos, acrescido dos itens de reconciliação<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Confirma-se também a reversão total do activo por impostos diferidos no fim do período de 2012 – ver Anexo 2.

#### 4. CONCLUSÕES

O presente trabalho deu enfoque à abordagem dos aspectos práticos decorrentes da aplicação do tratamento contabilístico dos contratos de construção, preconizado pela NCRF 19.

De acordo com esta norma, o tratamento de referência adoptado para o reconhecimento dos resultados consiste no método da percentagem de acabamento. De acordo com este método, os resultados de um contrato de construção são reconhecidos em função do estágio de execução dos trabalhos do contrato em cada período contabilístico, estágio esse consubstanciado na percentagem de acabamento.

Contudo, as eventuais incertezas, subjacentes às estimativas que fundamentam a percentagem de acabamento apurada (relação entre custos incorridos acumulados e custos totais estimados) e o rédito total, evocam a necessidade de, em observância do princípio da prudência, aferir a fiabilidade do desfecho do contrato.

Entende-se que a NCRF 19 assume, relativamente ao anterior normativo, uma posição mais consistente com os princípios gerais do acréscimo e da prudência no que se refere ao reconhecimento dos resultados de um contrato de construção cujo desfecho não apresenta estimativas fiáveis. Nestes casos, a NCRF 19 determina, contrariamente à DC n.º 3, o reconhecimento dos custos como gastos do período, em detrimento do seu diferimento até ao término do contrato, tratamento este que salvaguarda a imputação de custos aos períodos a que respeitam e o seu balanceamento com o rédito, consubstanciando estes custos passíveis de recuperação.

Sendo assim, verifica-se que a NCRF 19 encerra claramente uma evolução da matriz conceptual sobre o tratamento contabilístico dos contratos de construção constante da DC n.º 3. A omissão da temática dos custos financeiros e o inferior nível dos requisitos de divulgação na Directriz são disso exemplos.

O estudo foi necessariamente complementado da análise dos critérios de apuramento de resultados estabelecidos pelo normativo fiscal, tendo-se confrontado a metodologia

tributária com a metodologia contabilística. Na sequência da análise das diferenças, abordou-se a questão do reconhecimento de impostos diferidos. Nesta vertente, constata-se que as actuais disposições tributárias, aplicáveis em sede de imposto sobre o rendimento, embora reconhecendo o predomínio do modelo contabilístico, resguardam o resultado fiscal dos contratos de construção com perdas esperadas associadas. Este desfasamento implica então o reconhecimento de impostos diferidos, completando esta matéria o preceituado contabilístico sobre o reconhecimento, mensuração e divulgação dos contratos de construção.

Pretendeu-se, com a cariz prática deste trabalho, evidenciar questões concretas que decorrem da aplicação do normativo contabilístico e fiscal nas empresas “contratadas”, objectivo esse que se julga ter sido alcançado.

Leiria, 15 de Julho de 2011

## BIBLIOGRAFIA

- ☞ BARROS, ANA JORGE NEVES DE – *A Contabilização dos Contratos de Construção – I.A.S. 11*, Vida Económica, Setembro 2008
- ☞ COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – *Directriz Contabilística n.º 3/91, de 19 de Dezembro – Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção*, Comissão de Normalização Contabilística
- ☞ COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção*, Comissão de Normalização Contabilística
- ☞ COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 – Impostos Sobre o Rendimento*, Comissão de Normalização Contabilística
- ☞ COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – *Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades*, Comissão de Normalização Contabilística
- ☞ DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS (DGCI) – *Circular n.º 5/90*, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Janeiro 1990
- ☞ DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS (DGCI) – *Circular n.º 8/2010*, Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Direcção Geral dos Impostos, 22 de Julho de 2010
- ☞ FORMAÇÃO PERMANENTE DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (CTOC) – *Construção Civil: Apuramento dos Resultados. Enquadramento Contabilístico do Normativo Nacional, Internacional e Fiscal, Proposta de uma*

*Contabilidade Analítica*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC),  
Dezembro 2006

- ☞ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *International Accounting Standard (IAS) 11 – Construction Contracts*, International Accounting Standards Board (IASB), 1993
- ☞ RODRIGUES, JOÃO – *Auditoria das Empresas de Construção e Promoção Imobiliária*, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Novembro 2006

## OUTRAS FONTES

- ☞ DELLOITTE, *Delloitte E-learning*, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), Delloitte
- ☞ PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Applying IFRS*, [www.pwc.com](http://www.pwc.com), PricewaterhouseCoopers

## ANEXOS

- ☒ **Anexo 1** – Mapas de determinação de resultados de acordo com a NCRF 19
- ☒ **Anexo 2** – Mapas de determinação de impostos sobre o rendimento

## **ANEXO 1**

**Mapas de determinação de resultados  
de acordo com a NCRF 19**

**OBRAS EM REGIME DE EMPREITADA**

Determinação dos Resultados conforme o disposto na NCRF 19

Designação da obra:

Data ref.: **31-Dez-10**

|  |              | OBS. |
|--|--------------|------|
| 1 - Valor do contrato .....                          | 900.000,00   |      |
| <b>2 - FACTURAÇÃO</b>                                |              |      |
| 2.1 - De períodos anteriores .....                   | 0,00         |      |
| 2.2 - Do período .....                               | 333.000,00   |      |
| 2.3 - Facturação total (2.1+2.2) .....               | 333.000,00   |      |
| 3 - Percentagem de facturação (PF)                   | <b>37,0%</b> |      |
| 4 - Custo total estimado .....                       | 750.000,00   |      |
| <b>5 - CUSTOS</b>                                    |              |      |
| 5.1 - Custos incorridos em períodos anteriores ..... | 0,00         |      |
| 5.2 - Custos incorridos no período .....             | 300.000,00   |      |
| 5.3 - Custos totais incorridos (5.1+5.2) .....       | 300.000,00   |      |
| 6 - Grau de acabamento (GA)                          | <b>40,0%</b> |      |
| <b>7 - Situação a 31/Dez/2010</b>                    |              |      |
| 7.1 - GA = PF .....                                  |              |      |
| 7.2 - GA > PF .....                                  | <b>X</b>     |      |
| 7.3 - GA < PF .....                                  |              |      |
| <b>8 - Situação transitada do exercício anterior</b> |              |      |
| 8.1 - Acréscimos de rendimentos (AR) .....           |              |      |
| 8.2 - Rendimentos diferidos (RD) .....               |              |      |

| Resultados                               | GA = PF | GA > PF    | GA < PF     |
|--|---------|------------|-------------|
| Custos do período                        |         | 300.000,00 |             |
| Rendimentos do período (inc. reg. AR/RI) |         | 360.000,00 |             |
| Regularização AR período anterior        |         | 0,00       | 72 / 27.2.1 |
| Regularização RD período anterior        |         | 0,00       | 28.2 / 72   |
| Acréscimos de rendimentos (AR)           |         | 27.000,00  | 27.2.1 / 72 |
| Rendimentos diferidos (RD)               |         |            | 72 / 28.2   |

**Imputação de perdas esperadas**

|   |      |
|---|------|
| Perda esperada?                         | NÃO  |
| Perda total esperada                    | 0,00 |
| Perda já reconhecida (perda total x GA) | 0,00 |
| Perda adicional                         | 0,00 |
| Perda total reconhecida                 | 0,00 |

| Resultado da obra | Do período | Acumulado  |
|-------------------|------------|------------|
| Gastos e perdas   | 300.000,00 | 300.000,00 |
| Rendimentos       | 360.000,00 | 360.000,00 |
| Resultado         | 60.000,00  | 60.000,00  |

Fonte: Elaboração própria

**OBRAS EM REGIME DE EMPREITADA**

Determinação dos Resultados conforme o disposto na NCRF 19

Designação da obra:

Data ref.: **31-Dez-11**

|  |                                     | OBS. |
|--|-------------------------------------|------|
| 1 - Valor do contrato .....                          | 900.000,00                          |      |
| <b>2 - FACTURAÇÃO</b>                                |                                     |      |
| 2.1 - De períodos anteriores .....                   | 333.000,00                          |      |
| 2.2 - Do período .....                               | 306.000,00                          |      |
| 2.3 - Facturação total (2.1+2.2) .....               | 639.000,00                          |      |
| 3 - Percentagem de facturação (PF)                   | <b>71,0%</b>                        |      |
| 4 - Custo total estimado .....                       | 1.000.000,00                        |      |
| <b>5 - CUSTOS</b>                                    |                                     |      |
| 5.1 - Custos incorridos em períodos anteriores ..... | 300.000,00                          |      |
| 5.2 - Custos incorridos no período .....             | 370.000,00                          |      |
| 5.3 - Custos totais incorridos (5.1+5.2) .....       | 670.000,00                          |      |
| 6 - Grau de acabamento (GA)                          | <b>67,0%</b>                        |      |
| <b>7 - Situação a 31/Dez/2011</b>                    |                                     |      |
| 7.1 - GA = PF .....                                  | <input type="checkbox"/>            |      |
| 7.2 - GA > PF .....                                  | <input type="checkbox"/>            |      |
| 7.3 - GA < PF .....                                  | <input checked="" type="checkbox"/> |      |
| <b>8 - Situação transitada do exercício anterior</b> |                                     |      |
| 8.1 - Acréscimos de rendimentos (AR) .....           | 27.000,00                           |      |
| 8.2 - Rendimentos diferidos (RD) .....               | 0,00                                |      |

| Resultados                               | GA = PF | GA > PF | GA < PF    |             |
|--|---------|---------|------------|-------------|
| Custos do período                        |         |         | 370.000,00 |             |
| Rendimentos do período (inc. reg. AR/RD) |         |         | 243.000,00 |             |
| Regularização AR período anterior        |         |         | 27.000,00  | 72 / 27.2.1 |
| Regularização RD período anterior        |         |         | 0,00       | 28.2 / 72   |
| Acréscimos de rendimentos (AR)           |         |         |            | 27.2.1 / 72 |
| Rendimentos diferidos (RD)               |         |         | 36.000,00  | 72 / 28.2   |

## Imputação de perdas esperadas

|   |            |
|---|------------|
| Perda esperada?                         | SIM        |
| Perda total esperada                    | 100.000,00 |
| Perda já reconhecida (perda total x GA) | 67.000,00  |
| Perda adicional                         | 33.000,00  |
| Perda total reconhecida                 | 100.000,00 |

| Resultado da obra | Do período         | Acumulado          |
|-------------------|--------------------|--------------------|
| Gastos e perdas   | 403.000,00         | 703.000,00         |
| Rendimentos       | 243.000,00         | 603.000,00         |
| Resultado         | <b>-160.000,00</b> | <b>-100.000,00</b> |

Fonte: Elaboração própria

**OBRAS EM REGIME DE EMPREITADA**

Determinação dos Resultados conforme o disposto na NCRF 19

Designação da obra:

Data ref.: **31-Dez-12**

|  |               | OBS. |
|--|---------------|------|
| 1 - Valor do contrato .....                          | 900.000,00    |      |
| <b>2 - FACTURAÇÃO</b>                                |               |      |
| 2.1 - De períodos anteriores .....                   | 639.000,00    |      |
| 2.2 - Do período .....                               | 261.000,00    |      |
| 2.3 - Facturação total (2.1+2.2) .....               | 900.000,00    |      |
| 3 - Percentagem de facturação (PF)                   | <b>100,0%</b> |      |
| 4 - Custo total estimado .....                       | 1.000.000,00  |      |
| <b>5 - CUSTOS</b>                                    |               |      |
| 5.1 - Custos incorridos em períodos anteriores ..... | 670.000,00    |      |
| 5.2 - Custos incorridos no período .....             | 330.000,00    |      |
| 5.3 - Custos totais incorridos (5.1+5.2) .....       | 1.000.000,00  |      |
| 6 - Grau de acabamento (GA)                          | <b>100,0%</b> |      |
| <b>7 - Situação a 31/Dez/2012</b>                    |               |      |
| 7.1 - GA = PF .....                                  | <b>X</b>      |      |
| 7.2 - GA > PF .....                                  |               |      |
| 7.3 - GA < PF .....                                  |               |      |
| <b>8 - Situação transitada do exercício anterior</b> |               |      |
| 8.1 - Acréscimos de rendimentos (AR) .....           | 0,00          |      |
| 8.2 - Rendimentos diferidos (RD) .....               | 36.000,00     |      |

| Resultados                               | GA = PF    | GA > PF | GA < PF     |
|--|------------|---------|-------------|
| Custos do período                        | 330.000,00 |         |             |
| Rendimentos do período (inc. reg. AR/RD) | 297.000,00 |         |             |
| Regularização AR período anterior        | 0,00       |         | 72 / 27.2.1 |
| Regularização RD período anterior        | 36.000,00  |         | 28.2 / 72   |
| Acréscimos de rendimentos (AR)           |            |         | 27.2.1 / 72 |
| Rendimentos diferidos (RD)               |            |         | 72 / 28.2   |

## Imputação de perdas esperadas

|   |            |
|---|------------|
| Perda esperada?                         | SIM        |
| Perda total esperada                    | 100.000,00 |
| Perda já reconhecida (perda total x GA) | 100.000,00 |
| Perda adicional                         | 0,00       |
| Perda total reconhecida                 | 100.000,00 |

| Resultado da obra | Do período | Acumulado    |
|-------------------|------------|--------------|
| Gastos e perdas   | 297.000,00 | 1.000.000,00 |
| Rendimentos       | 297.000,00 | 900.000,00   |
| Resultado         | 0,00       | -100.000,00  |

Fonte: Elaboração própria

## **ANEXO 2**

**Mapas de determinação de impostos  
sobre o rendimento**

|   | 2010       | 2011       | 2012       |
|---|------------|------------|------------|
| 1. Resultados antes de impostos                 | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 |
| 2. Diferenças permanentes                       | 10.000,00  | 10.000,00  | 10.000,00  |
| 2.1. Diferenças permanentes tributáveis         | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00  |
| - Correções relativas a períodos anteriores     | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00  |
| - ...   |            |            |            |
| 2.2. Diferença permanentes dedutíveis           | 1.000,00   | 1.000,00   | 1.000,00   |
| - Mais-valias contabilísticas                   | 1.000,00   | 1.000,00   | 1.000,00   |
| - ...   |            |            |            |
| 3. R.A.I. após diferenças permanentes [1+2]     | 110.000,00 | 110.000,00 | 110.000,00 |
| 4. Diferenças temporárias                       | 0,00       | 33.000,00  | -33.000,00 |
| 4.1. Diferenças temporárias dedutíveis          | 0,00       | 33.000,00  | -33.000,00 |
| - Prejuízos fiscais recuperáveis                |            | 33.000,00  |            |
| - Perdas esperadas em contratos de construção   |            |            |            |
| - Ajustamentos/provisões                        |            |            |            |
| - Diferenças temporárias revertidas:            |            |            |            |
| - Perdas esperadas em contratos de construção   |            |            | -33.000,00 |
| 4.2. Diferenças temporárias tributáveis         | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| - Revalorizações                                |            |            |            |
| - Reinvestimento de mais-valias fiscais         |            |            |            |
| - Diferenças temporárias revertidas:            | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| 5. Lucro tributável [3+4]                       | 110.000,00 | 143.000,00 | 77.000,00  |
| 6. Taxa de imposto                              | 26,5%      | 26,5%      | 26,5%      |
| 7. Colecta [5 x 6]                              | 29.150,00  | 37.895,00  | 20.405,00  |
| 8. Tributações autónomas                        | 3.000,00   | 3.000,00   | 3.000,00   |
| 9. Gastos de impostos correntes                 | 32.150,00  | 40.895,00  | 23.405,00  |
| 10. Alteração da taxa de imposto                | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| Efeitos s/ impostos diferidos passivos          |            |            |            |
| Efeitos s/ impostos diferidos activos           |            |            |            |
| 11. Passivos por impostos diferidos:            |            |            |            |
| Impostos diferidos de abertura                  | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| Gastos (réditos) por impostos diferidos         | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| Impostos diferidos de fecho                     | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| 12. Activos por impostos diferidos:             |            |            |            |
| Impostos diferidos de abertura                  |            |            | 8.745,00   |
| Réditos (gastos) por impostos diferidos         | 0,00       | 8.745,00   | -8.745,00  |
| Impostos diferidos de fecho                     | 0,00       | 8.745,00   | 0,00       |
| 13. Gastos/Réditos de impostos diferidos        | 0,00       | -8.745,00  | 8.745,00   |
| 14. Imposto s/ o rendimento do exercício [9+13] | 32.150,00  | 32.150,00  | 32.150,00  |

Fonte: Elaboração própria

## Relacionamento entre gastos (rendimentos) de impostos e o resultado contabilístico

|  | 2010       | 2011       | 2012        |
|--|------------|------------|-------------|
| 1. Resultados antes impostos .....                   | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00  |
| 2. Taxa de imposto .....                             | 26,5%      | 26,5%      | 26,5%       |
| 3. Resultados antes impostos x taxa de imposto ..... | 26.500,00  | 26.500,00  | 26.500,00   |
| 4. Diferenças permanentes:                           |            |            |             |
| - Tributáveis .....                                  | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00   |
| - Dedutíveis .....                                   |            |            |             |
|  | 11.000,00  | 11.000,00  | 11.000,00   |
| 5. Diferenças temporárias:                           |            |            |             |
| - Tributáveis .....                                  |            |            |             |
| - Dedutíveis .....                                   |            | 33.000,00  | (33.000,00) |
|  | 0,00       | 33.000,00  | (33.000,00) |
| 6. Lucro tributável (1+4+5) .....                    | 111.000,00 | 144.000,00 | 78.000,00   |
| 7. Lucro tributável x taxa de impostos (2x6) .....   | 29.415,00  | 38.160,00  | 20.670,00   |
| 8. Tributações autónomas .....                       | 3.000,00   | 3.000,00   | 3.000,00    |
| 9. Impostos correntes (7+8).....                     | 32.415,00  | 41.160,00  | 23.670,00   |
| 10. Impostos diferidos.....                          | 0,00       | (8.745,00) | 8.745,00    |
| 11. Gasto (/rendimento) de impostos (9+10) .....     | 32.415,00  | 32.415,00  | 32.415,00   |
| 12. Diferença de imposto (11-3) .....                | 5.915,00   | 5.915,00   | 5.915,00    |
| 13. Reconciliação do imposto:                        |            |            |             |
| - Diferenças permanentes x taxa de imposto (2x4) ... | 2.915,00   | 2.915,00   | 2.915,00    |
| - Tributações autónomas (8) .....                    | 3.000,00   | 3.000,00   | 3.000,00    |
| - (...) .....  |            |            |             |
|  | 5.915,00   | 5.915,00   | 5.915,00    |
| 14. Taxa média de imposto (9/6) .....                | 29,2%      | 28,6%      | 30,3%       |
| 15. Taxa efectiva de imposto (9/1) .....             | 32,4%      | 41,2%      | 23,7%       |

Fonte: Elaboração própria