

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	18.º
Assunto:	Contrato de manutenção e reparação de veículos pesados: periodização dos réditos
Processo:	2010 003187, PIV n.º 1284, sancionado por Despacho da Diretora de Serviços do IRC, de 2010-12-15
Conteúdo:	O sujeito passivo requereu informação vinculativa sobre o tratamento fiscal a conferir aos réditos relativos aos contratos de manutenção e reparação de viaturas pesadas, pretendendo que lhe seja confirmado que, também para efeitos fiscais, deve proceder à sua especialização, diferindo-os no tempo, por forma a que concorram para a formação do lucro tributável nos períodos de tributação em que são incorridos os gastos associados.

SITUAÇÃO RELATADA

A requerente dedica-se, essencialmente, às atividades de comercialização, assistência pós-venda e manutenção de veículos pesados de uma determinada marca.

No âmbito da sua atividade, celebra com alguns clientes contratos de manutenção e reparação de viaturas, nos quais se estabelece um plano completo de manutenção das viaturas abrangidas, por um período de tempo ou quilometragem, mediante o pagamento de uma importância mensal fixa.

Segundo a requerente, o contrato abrange os seguintes serviços:

- Serviços de manutenção periódicos e eventual substituição de peças que sejam necessárias entre as intervenções de manutenção;
- Serviços de reparação e substituição de elementos de desgaste¹;
- Serviços de reparação 24 horas em toda a Europa, no caso de avarias que imobilizem a viatura;²
- Serviços de reboque com grua por avaria até à oficina de reparação autorizada.³

Os encargos incorridos pela requerente com os referidos serviços de manutenção e reparação prestados nas suas oficinas ou em oficinas de terceiros são registados como gastos do respetivo período.

Como contrapartida dos serviços previstos no contrato, a requerente fatura aos seus clientes uma importância mensal fixa por cada viatura abrangida pelo mesmo.

¹ Estes serviços estão expressamente excluídos no modelo de Contrato que serviu de base ao entendimento sancionado

² Idem

³ Idem

O valor da renda mensal assenta em cálculos matemáticos de grande precisão e rigor, seguindo métodos estatísticos desenvolvidos por técnicos especializados em função dos dados históricos recolhidos e da larga experiência adquirida ao longo dos anos pelas várias empresas do grupo.

Enquanto que a renda é constante (é apenas atualizada anualmente pela aplicação da taxa de crescimento do Índice de preços ao consumidor publicado pelo INE), o gasto vai variando, no tempo e em valor, durante o período de vigência do contrato. Assiste-se, pois, em cada ano, a um desfazamento entre a importância faturada e os gastos incorridos com a manutenção.

Contabilisticamente, com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), foi possível manter a política contabilística que era adotada na vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e da Diretriz Contabilística (DC) n.º 26 - Rédito, uma vez que ela cumpre o regime de periodização económica previsto na Estrutura Conceptual e coincide com o tratamento preconizado na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 20 – Rédito.

Assim, os réditos associados aos contratos são reconhecidos à medida que são incorridos os gastos com a manutenção e reparação, assegurando a requerente que o diferimento da parcela remanescente nunca excede o período de vigência do contrato.

Nos períodos em que os gastos anuais superam os réditos, os réditos anteriormente diferidos são reconhecidos como réditos do período.

ENTENDIMENTO SANCIONADO

1. A análise efetuada teve por base o modelo de um Contrato de Reparação e Manutenção enviado pela requerente como documento adicional.
2. Neste modelo de contrato estão expressamente excluídos determinados serviços, como sejam a substituição ou reparações de elementos de desgaste para o chassis (por exemplo, conjunto de embraiagem, travões e baterias) e o serviço 24 horas, o serviço de reboque por avaria e os gastos derivados do serviço de reboque, pelo que apenas foi analisado o enquadramento fiscal do rédito associado à prestação dos serviços que constam do clausulado do referido modelo.
3. O n.º 1 do art.º 18.º do Código do IRC, na sua atual redação, acolhe o regime de periodização económica, estabelecendo que os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados.
4. Por sua vez, a alínea b) do n.º 3 do mesmo preceito, que estabelece qual o momento em que os réditos relativos a prestações de serviços se consideram,

em geral, realizados, vem referir, na sua parte final, que, quando os serviços consistirem na prestação de mais um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, a imputação do rédito é feita proporcionalmente à sua execução.

5. No caso da requerente, são celebrados contratos (plurianuais) de manutenção que envolvem a prestação de determinados serviços e o fornecimento de determinadas peças nos tempos e quilometragem estabelecidos segundo o sistema de manutenção utilizado pela empresa.

6. Pelos elementos que nos foram remetidos, verificámos que o contrato de manutenção que celebra com os clientes, para além dos serviços de mudança de óleo, cuja frequência depende do consumo de combustível, especifica os serviços de revisão e manutenção que a empresa se compromete a efetuar.

7. Por outro lado, os clientes assumem a obrigação de proceder a um pagamento fixo mensal, só sujeito a atualização no início de cada ano.

8. Em termos contabilísticos, a norma contabilística e de relato financeiro que trata do problema do reconhecimento e mensuração do rédito (NCRF n.º 20), tendo como pano de fundo o regime da periodização económica, recomenda, no seu § 9, que o rédito e os gastos que se relacionem com a mesma transação ou outro acontecimento sejam reconhecidos simultaneamente, garantindo, assim, o balanceamento dos réditos com os gastos.

9. Daí que, no caso das prestações de serviços em que o seu desfecho seja fiavelmente estimado, a norma preveja o reconhecimento do rédito tendo por referência a fase de acabamento da transação à data do balanço.

10. A preocupação do balanceamento dos réditos com os gastos está, também, patente no Código do IRC.

11. De facto, o art.º 18.º deste Código, ao apelar ao regime de periodização económica e ao referir que numa prestação de serviços que envolva mais de um ato o rédito a considerar na determinação do lucro tributável é o que, proporcionalmente, corresponder à execução do serviço, está claramente a admitir a determinação do rédito anual destes serviços de acordo com a fase de acabamento prevista nos normativos contabilísticos, o que leva à garantia do referido balanceamento.

12. Aliás, isso já acontecia no âmbito da anterior redação do art.º 18.º, uma vez que o tratamento fiscal das prestações de serviços que envolvessem mais de um ato correspondia ao tratamento contabilístico que constava do ponto 5.2 da então DC n.º 26 - Rédito.

13. Conclui-se, assim, que o tratamento fiscal não se afasta do tratamento contabilístico previsto no § 20 da NCRF 20 - Rédito, desde que, obviamente, possa ser fiavelmente mensurada a fase de acabamento à data do balanço.

14. Se, a par da faturação mensal de montante fixo emitida ao abrigo dos contratos, forem emitidas aos clientes faturas relativas a peças substituídas ou a reparações que estejam excluídas do âmbito do contrato, obviamente que a sua consideração como rédito segue a regra geral prevista no n.º 3 do art.º 18.º, não se justificando o seu diferimento.

15. Se, porventura, os contratos antigos ainda em vigor incluíam no seu âmbito os serviços que agora estão expressamente excluídos das condições gerais do contrato de manutenção e se esses serviços continuam a ser faturados mensalmente e em linha reta, aplica-se aos respetivos réditos o enquadramento fiscal referido no ponto 13.

CONCLUSÃO

16. Face ao exposto, conclui-se o seguinte:

- i. Relativamente aos serviços que se encontram, de facto, abrangidos pelo clausulado das condições gerais do contrato de manutenção celebrados pela requerente, cujo protótipo nos foi remetido como documentação adicional, é aceite fiscalmente, por se enquadrar na parte final da alínea b) do n.º 3 do art.º 18.º do CIRC, o procedimento contabilístico que se baseie na fase de acabamento determinada de acordo com a NCRF 20;
- ii. Quaisquer outros serviços que se encontrem excluídos do contrato e que, por esse facto, devam ser faturados autonomamente, caem na regra geral de periodização das prestações de serviços prevista na primeira parte da alínea b) do n.º 3 do referido art.º 18.º. Logo, os réditos consideram-se realizados na data em que o serviço é concluído.

17. Para que seja possível a referida periodização dos réditos e a sua relação com os gastos suportados, é imprescindível que o sujeito passivo garanta a gestão individualizada de cada contrato de manutenção, bem como o registo no *software* de gestão de contratos dos gastos incorridos e das receitas auferidas com cada contrato, permitindo-lhe, assim, monitorizar o adequado reconhecimento dos mesmos para efeitos contabilísticos e fiscais e assegurar que no período de tributação da eventual resolução do contrato ou do termo do mesmo, são reconhecidos como réditos do período os réditos diferidos em anos anteriores. |