

Direcção de Serviços do IRC

Contratos de construção

**Código do Imposto sobre o Rendimento das
Pessoas Colectivas**

**Artigo 19.º
(Redacção introduzida pelo
Decreto-Lei n.º 159/2009, de
13 de Julho)**

CIRCULAR Nº 8/2010

Tendo sido suscitadas dúvidas quanto ao tratamento fiscal dos contratos de construção face à nova redacção do art.º 19.º do Código do IRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, divulgam-se os seguintes esclarecimentos:

1. Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que alterou, reenumerou e republicou o Código do IRC, adaptando-o ao novo referencial contabilístico (nomeadamente o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho), o apuramento do resultado fiscal em relação às designadas obras de carácter plurianual obedecia ao regime previsto no art.º 19.º do Código do IRC, regime esse que veio a ser explicitado através da Circular n.º 5/90, aprovada por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 1990-01-17.

2. Tendo por objectivo a adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e como pressuposto básico a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, veio alterar a redacção do art.º 19.º, passando o regime fiscal aí

Razão das Instruções

instituído a aplicar-se aos designados “contratos de construção” cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.

3. E se, nos termos do art.º 17.º do Código do IRC, o lucro tributável tem por base, designadamente, o resultado líquido do período determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do Código, lícito é concluir que em tudo o que o Código não preveja uma regra fiscal própria, são aplicáveis as regras contabilísticas.

4. Portanto, relativamente aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal dos contratos de construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no Código do IRC (art.º 19.º), ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras previstas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 ou na Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 11, consoante o normativo que é utilizado pelo sujeito passivo. Isto sem prejuízo do recurso a regras estabelecidas em legislação específica para o respectivo sector de actividade.

5. E porque as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular n.º 5/90 – a qual continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico – considerando-se, por conseguinte, revogada.

**Tratamento fiscal nos
períodos de tributação
que se iniciem em, ou
após, 2010-01-01**

**Revogação da Circular
n.º 5/90**

6. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

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

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

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

10. Esta provisão vai constituir uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os *“custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos*

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

Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com as regras contabilísticas

Provisão para garantia a clientes

esperados de garantia” [cf. (g) do § 17 da NCRF 19 e (g) do § 17 da IAS 11].

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

12. De salientar que, caso os sujeitos passivos, à data da transição para os novos normativos contabilísticos, tenham contabilizado a provisão para garantias a clientes, assumindo que se tratava de uma alteração de política contabilística (aplicando-a retrospectivamente), a quantia – acumulada – registada a débito de resultados transitados constitui uma variação patrimonial negativa que não pode concorrer negativamente para a formação do lucro tributável. Isto porque nos períodos de tributação anteriores a 2010 tal provisão não estava prevista no Código do IRC.

13. Mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos.

14. Por fim, à semelhança do estabelecido no Código Civil (Capítulo XII – Empreitadas) e no Código dos Contratos Públicos (Parte III) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro e alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 278/2009, de 2 de Outubro, entende-se, também para efeitos fiscais, que a data da conclusão da obra coincide com a data da assinatura do auto de recepção provisória, contando-se, desde então, o prazo de garantia legalmente

**Gasto associado a
perdas esperadas**

**Data da conclusão da
obra**

estabelecido ou estipulado no contrato. A recepção definitiva, formalizada em auto, só ocorre findo o período de garantia.

Direcção-Geral dos Impostos, em 22 de Julho de 2010

O Director-Geral,

José António de Azevedo Pereira

MM/8426/Circular