

Contabilidade geral e construção civil

A situação que a seguir se transcreve, relaciona-se com a directriz contabilística n.º 3, actividades de construção civil ou promoção imobiliária. Esta directriz aplica-se a empresas cujo objecto social não é a promoção imobiliária e/ou construção de imóveis?

Uma empresa cujo objecto social é a elaboração de projectos e estudos de engenharia e fiscalização de obras, quer fazer uma sede, mas com duas fracções, a fracção A, para a sede (usufruto próprio) e a fracção B (para vender). É tudo registado na conta 44 e após o seu término é contabilizado na conta 42 como imobilizado da empresa.

Ao vender, a empresa é tributada nas mais-valias se não reinvestir nos dois anos após a obra concluída? Ou, em alternativa, nem pode vender face ao seu objecto social? A actividade de construção está sujeita a IMT? Em qual das situações é que se poderá deduzir o IVA?

Finalmente, será que esta situação do IVA não se aplica também a empresas que deduzem IVA e que não têm actividade imobiliária no seu objecto social?

A directriz contabilística n.º 3 aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam cumulativamente as seguintes características:

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

A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem directamente relacionados com um contrato de construção nos termos definidos.

Assim, uma vez que a empresa atrás mencionada tem como objecto social a elaboração de projectos e estudos de engenharia e fiscalização de obras poderá aplicar-se a directriz contabilística n.º 3 se estas prestações de serviços estiverem directamente relacionadas com um contrato de construção. A directriz não cinge o seu âmbito de aplicação em

função do objecto social da entidade em causa, mas sim ao tipo de operações praticadas.

Uma vez que a empresa não tem no seu objecto social a construção e/ou a venda de imóveis aconselha-se que regularize essa situação e altere o objecto social.

A referida empresa vai construir uma fracção com o objectivo de vender posteriormente, mesmo não sendo esse o seu objecto social, deve registá-lo em “existências” e não em “imobilizado”.

De acordo com o art. 2.º do Código das Transmissões Onerosas de Imóveis, o IMT incide sobre transmissões a título oneroso do direito de propriedade sobre bens imóveis situados em território nacional.

Deste modo, a actividade de construção não está sujeita a IMT, mas sim a venda de imóveis situados em território nacional.

Assim, a actividade de compra e venda de imóveis, bem como a actividade de construção para venda, sendo sujeita a IMT, é isenta de IVA ao abrigo do n.º 31 do art. 9.º do CIVA.

Nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir todo o imposto suportado na aquisição de bens e serviços desde que esses bens e serviços sejam utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Logo, a dedução do IVA das facturas relativas à construção da fracção para venda (e somente esta), ficará condicionada, pois ao ficar abrangida pela isenção do art. 9.º n.º 31 do CIVA não poderá exercer o direito à dedução, mas se vier a reunir as condições e exercer a renúncia prevista no art. 12.º n.º 5 do CIVA poderá proceder à dedução da parcela correspondente do IVA suportado.

Nas actividades imobiliárias (construção e aquisição para venda e arrendamento de imóveis) é obrigatória a utilização de método de afectação real (separação das actividades não sujeitas ou isentas sem direito a dedução das operações sujeitas e não isentas) deduzindo o IVA suportado apenas nos encargos suportados para a realização das operações sujeitas a imposto e não isentas de acordo com o art. 23.º do CIVA.

O IVA suportado na construção da fracção destinada às instalações é dedutível desde que verifica-

das as condições do artigo 19.º e 20.º do CIVA. Porém, dado que a empresa vai passar a exercer actividades isentas que não conferem direito à dedução (excepto se renunciar à isenção nos termos

do art. 12.º do CIVA), terá de ter em consideração o disposto no artigo 24.º e 25.º do CIVA. ★

(Resposta redigida em Outubro de 2006)

Desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

A empresa “A”, enquadrada no regime normal de tributação de IVA, opera no mercado da recolha e tratamento de resíduos. No decorrer da sua actividade são obtidas várias sucatas, umas recolhidas do exterior e outras obtidas internamente, sendo estes materiais posteriormente vendidos à empresa “B”. Actualmente, a factura da sucata é emitida pela empresa “A” que liquida o IVA à respectiva taxa de 21 por cento. Com a Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, a qual adita um anexo “E” ao CIVA, o procedimento a tomar deverá ser outro.

Tendo em atenção o n.º 13 do art. 35.º do CIVA, como terá a empresa “A” de emitir a factura à empresa “B”? A partir de 1 de Outubro de 2006 terá a empresa “A” de emitir facturas com taxa zero de IVA no que respeita à sucata, estando a cargo da empresa “B” a liquidação do imposto?

Qual deverá ser o comportamento a adoptar pela empresa “B” e em que campo da declaração periódica terá esta de incluir o IVA liquidado?

A Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho de 2006, estabelece regras especiais de tributação em matéria de transmissão de bens qualificados como desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionadas. Poderá consultar o Ofício-Circulado 30 098/2006 – 11 de Agosto, que vem prestar esclarecimentos sobre estas regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

De acordo com a alteração estabelecida ao art. 2.º n.º 1 alínea i) do código do IVA pela Lei n.º 33/2006, serão sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que no território nacional sejam adquirentes dos bens ou serviços mencionados no anexo E ao Código, e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores, sejam sujeitos passivos do imposto.

O n.º 15 do art. 28.º refere que os sujeitos passivos mencionados na alínea i) do n.º 1 art. 2.º são obrigados a emitir uma factura por cada aquisição de bens ou serviços aí mencionados quando o respectivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo.

De acordo com o n.º 13 do art. 35.º as facturas ou documentos equivalentes emitidos por sujeitos passivos transmitentes dos bens ou prestadores de serviços mencionados no anexo E ao presente Código devem conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”, quando este seja um sujeito passivo dos mencionados na alínea i) do art. 2.º. Assim, o sujeito passivo transmitente emite uma factura ou documento equivalente que deve conter a expressão “IVA devido pelo adquirente” quando este seja um sujeito passivo dos mencionados na alínea i) do art. 2.º.

Se, no entanto, o transmitente não for sujeito passivo, então é o adquirente que será obrigado a emitir uma factura por cada aquisição de bens ou serviços.

Não obstante a obrigatoriedade de auto-facturação quando exista aquisição a particulares, a liquidação de IVA por parte do adquirente só se realiza quando o transmitente ou prestador de serviços for sujeito passivo de IVA, tendo em conta que a norma de sujeição subjectiva (art. 2.º n.º 1 alínea i)) circunscreve a qualificação como sujeito passivo, por parte do adquirente, quando as aquisições sejam feitas a sujeitos passivos.

A empresa “B” terá que incluir o IVA liquidado no quadro 6 das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo e imposto liquidado, campo 3 (base tributável) e 4 (Imposto a favor do Estado), da declaração periódica. ★

(Resposta redigida em Outubro de 2006)

IRS - Rendimentos do trabalho dependente

Foi solicitado a um TOC que efectuasse um processamento de salários de uma empresa com sede em Inglaterra cujos funcionários são de nacionalidade portuguesa.

Quais as obrigações fiscais da empresa em Portugal? Tem que entregar declaração anual de rendimentos pagos Mod. 10, retenções mensais de IRS e mapas da Segurança Social?

Como é que a empresa se inscreve na Segurança Social e nas Finanças de forma a entregar os mapas acima referidos por via electrónica? Onde é que obtém a senha de acesso?

Se os funcionários são portugueses, qual o enquadramento a nível de IRS e Segurança Social, visto que quem lhes paga é uma empresa estrangeira? É considerado rendimento obtido no estrangeiro? Como se fazem os descontos para a Segurança Social e retenção na fonte de IRS? E quem efectua o pagamento desses descontos?

As questões colocadas apresentam algumas dúvidas sem, no entanto, apresentar elementos necessários à sua resolução, como seja, por exemplo, o local onde os trabalhadores vão prestar trabalho, se em território português ou outro, se a partir da sua própria residência ou de um espaço disponibilizado para o efeito pelo empregador.

Assim, partindo do pressuposto de que estamos em presença de uma entidade empregadora não residente que não possui estabelecimento estável (nos termos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Inglaterra) e de trabalhadores, residentes em Portugal, que vão prestar serviço, em regime de trabalho dependente, a partir das suas próprias residências. Temos aqui uma entidade com determinadas obrigações perante o Estado português, nomeadamente em termos de retenção e entrega de tributos.

Nos termos do art. 99.º do CIRS, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares. Entenda-se como entidades, as pessoas singulares ou colectivas que paguem rendimentos de trabalho.

Ao contrário do art. 101.º, o art. 99.º do CIRS, não limita a efectivação de retenção na fonte às entidades com contabilidade organizada.

As retenções sobre remunerações do trabalho dependente, fixas ou variáveis, são efectuadas mediante tabelas específicas, em função dos rendimentos mensalmente pagos ou colocados à disposição.

Em cumprimento das disposições legais constantes do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de Abril, tais tabelas são adequadas às diversas situações pessoais e familiares dos sujeitos passivos. Para este efeito às remunerações fixas adicionar-se-ão as variáveis auferidas em cada mês e ainda, sempre que o sujeito passivo o solicite, as gratificações não atribuídas pela entidade patronal, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela.

Excluem-se desta regra os subsídios de Natal e de férias que são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionado às remunerações dos meses em que são pagos ou colocados à disposição. As retenções na fonte devem ser feitas considerando o disposto no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, e de acordo com as taxas estipuladas nas tabelas constantes do despacho aprovado anualmente.

Para efeitos da aplicação das tabelas da retenção os sujeitos passivos serão agrupados de acordo com a sua situação pessoal e familiar, nos moldes seguintes:

- Não casados: inclui os sujeitos passivos solteiros, viúvos, divorciados, separados judicialmente de pessoas e bens e os separados de facto que optem por esta situação;
- Casados único titular: inclui os sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, quando um dos cônjuges aufera rendimentos englobáveis iguais ou superiores a 95 por cento do rendimento englobado;
- Casados dois titulares: inclui os sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, quando não se verifique qualquer das situações referidas anteriormente.

Nos termos do n.º 3 do art. 98.º do CIRS as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do

mês seguinte àquele em que foram deduzidas, em qualquer dos locais indicados no artigo 105.º, isto é, qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios ou em qualquer outro local determinado por lei.

Para submeter as guias de retenção, poderá fazê-lo via internet, devendo, para o efeito, ser previamente solicitada a senha de acesso, atribuída pela Direcção-Geral dos Impostos, através do endereço electrónico www.e-financas.gov.pt, ou em front-office junto da secção de cobrança dos serviços de finanças (tesourarias).

A declaração modelo 10, deverá ser apresentada durante o mês de Fevereiro pelas entidades devedoras de rendimentos a titulares residentes no território português, nos termos do art. 119.º do CIRS.

A Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, que aprova as bases da Segurança Social, refere no seu art. 32.º n.º 1 que, para efeitos de protecção social conferida pelo subsistema previdencial é

obrigatória a inscrição dos trabalhadores referidos no n.º 1 do art. 28.º e das respectivas entidades empregadoras, quando se trate de trabalhadores por conta de outrem, assim como devem ser cumpridas as obrigações contributivas.

Refere ainda o n.º 2 do mesmo artigo que as entidades empregadoras são responsáveis pela inscrição no subsistema previdencial dos trabalhadores ao seu serviço. Assim, de molde à referida inscrição no Instituto da Segurança Social, deverá preencher os impressos próprios junto dessa instituição, fazendo-se sempre acompanhar do seu NIF. Nesta circunstância, a entidade deverá obter um NIF português e nomear um representante (que pode ser um dos próprios trabalhadores), em Portugal, para cumprir as obrigações fiscais, nomeadamente as descritas anteriormente nos termos do art. 118.º do CIRC. ★

(Resposta redigida em Outubro de 2006)

Indemnização de benfeitorias

Um empresário em nome individual viu, por força da degradação do imóvel alugado onde exerce a sua actividade, o seu contrato de arrendamento revogado. Em virtude dessa situação, irá receber 150 mil euros referentes a benfeitorias no imóvel, em duas tranches de 75 mil euros. Qualquer incidência de natureza fiscal fica a cargo do arrendatário e não do senhorio. Tratando-se de indemnização de benfeitorias (totalmente amortizadas e sem valor comercial) e tendo o indivíduo que liquidar a indemnização a um funcionário, entretanto despedido devido à quebra das vendas pelo estado do imóvel, serão tributadas em sede de IRS ou estão isentas? Se se verificar o primeiro caso, enquadrando-se no conceito de mais-valias (CIRS, art. 9.º, n.º 1, al. b), é tributado à taxa de 10 por cento sobre metade?

Conforme o disposto na alínea d) do n.º 2 do art. 3.º, constituem rendimentos da categoria B, «as importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício;»

Assim, a indemnização recebida pelo empresário para compensar as benfeitorias efectuadas no imóvel arrendado e visto o contrato de arrendamento ter sido revogado, irá ser tributado em IRS

como rendimentos da categoria B.

De realçar que o empresário contabilisticamente deverá efectuar o abate das benfeitorias realizadas, no momento em que se cessa esse mesmo contrato de arrendamento, atendendo ao que na realidade ocorreu. Ou seja, como o senhorio paga uma contra-prestação pelas benfeitorias feitas, será esta a importância que figurará como “valor de realização” no abate dos bens.

Outra situação será a sujeição a IVA, pois são tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado aquelas indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços e, como tal, configuram a contraprestação a obter do adquirente de uma operação sujeita a imposto. Se as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não são tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços. Deste modo, a indemnização em causa está sujeita a IVA, pelo facto do valor ser considerado como uma contra-prestação pelas benfeitorias feitas no imóvel pelo empresário que, de uma forma genérica, o senhorio pode vir a usufruir. ★

(Resposta redigida em Outubro de 2006)

Doações de viaturas

Uma associação sem fins lucrativos fez uma transmissão gratuita de duas viaturas, datadas de 1997, já totalmente amortizadas, a outra associação, também ela, sem fins lucrativos. Qual a classificação contabilística a efectuar e o valor que se deve registar nas contabilidades de ambas as associações?

A associação que vai doar as viaturas pelo abate do bem imobilizado irá creditar a conta 424 - Imobilizações Corpóreas (pelo valor de aquisição), debitar a conta 4824 - Amortizações acumuladas de Imobilizações corpóreas (pelo valor das amortizações praticadas), uma vez que as viaturas se encontram totalmente amortizadas.

A associação que recebe as viaturas deverá registar-las no seu imobilizado corpóreo ou seja debitar a conta 424-Imobilizações corpóreas, em contrapartida da conta 572-Doações pelo valor comercial das viaturas recebidas.

Quando os sujeitos passivos não tenham deduzido (total ou parcialmente) o imposto suportado a montante dos bens que vão ser objecto de oferta, tais entregas (não consistindo numa transmissão de bens nem sendo uma operação assimilada), estão fora do âmbito de incidência do imposto, não sendo portanto tributadas em IVA.

Quando os sujeitos passivos do imposto façam ofertas de bens (não abrangidos no conceito de ofertas de pequeno valor), que se encontrem desonerados de IVA, por o imposto que incidiu sobre a respectiva aquisição ter sido deduzido total ou parcialmente, essa entrega é assimilada a uma transmissão onerosa de bens, devendo ser sujeita a tributação. O valor tributável desta operação será constituído pelo preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, pelo preço de custo, reportados ao momento da realização das operações (alínea b) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA).

Sendo ofertas, o IVA a que está obrigado a liquidar não é obrigatório repercuti-lo ao cliente (n.º 3 do art. 36.º do CIVA), pelo que na factura a emitir, essas ofertas irão com valor zero. No entanto, terá que proceder à sua liquidação, (por exemplo através de um documento interno) re-

levá-la na contabilidade e na declaração periódica, nos respectivos campos, como se de uma venda se tratasse.

Assim, no que respeita ao IVA, na transmissão a título gratuito de viaturas do imobilizado da empresa, podem verificar-se duas situações:

– Se a associação for isenta de imposto, de acordo com o art. 9.º n.º 33, a transmissão está isenta.

– Se a associação for um sujeito passivo misto:

a) O imobilizado oferecido estiver afecto à actividade isenta, a transmissão do imobilizado de acordo com o art. 9.º n.º 33 também está isento.

b) O imobilizado oferecido estiver afecto à actividade sujeita, então há que ter em atenção se as viaturas são ligeiras de passageiros, mistas ou de mercadorias.

1) Se as viaturas forem ligeiras de passageiros, no que diz respeito à dedução de despesas, o art. 21.º, n.º 1 do Código do IVA exclui do direito à dedução o IVA suportado relativamente à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor. Se nos termos desta norma não existiu dedução do IVA suportado na aquisição, na doação não há liquidação de IVA.

2) Se as viaturas forem de mercadorias, tendo sido deduzido IVA, estão sujeitas à liquidação de imposto aquando da sua doação. ★

(Resposta redigida em Outubro de 2006)

Documentos de transporte

Uma empresa de serviços de electricidade viu ser-lhe levantado um auto pela GNR, posteriormente enviado para as Finanças, por estar a efectuar o transporte de materiais que se destinavam a ser consumidos numa obra. A empresa argumenta que relativamente a estes transportes utiliza um documento interno a que chama "Lista de equipamentos circulantes e *stock* de material para assistência", onde menciona o imobilizado que a carrinha transporta, e faz o controlo dos materiais que entram e saem do veículo, alguns dos quais permanecem no seu interior vários dias até ser consumidos. A GNR invocou que para efectuar o transporte daqueles materiais não poderiam utilizar aquele documento, mas sim um modelo oficial das finanças.

Qual o procedimento correcto para o transporte de materiais que se destinem a ser consumidos em obras e quais os requisitos que esses documentos devem cumprir? Que diplomas legais se lhe aplicam?

O art. 1.º do Regime de Bens em Circulação Objecto de Transacções entre sujeitos passivos de IVA (Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11/07), dispõe a obrigatoriedade de que todos os bens em circulação devem ser acompanhados de documento de transporte.

Este Regime de Bens em Circulação é o que regula os documentos de transporte de bens em circulação, isto é, estabelece as normas sobre os documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação, visando o combate à fraude e evasão fiscais.

Nos termos do art. 1.º do referido diploma legal, todos os bens em circulação, ainda que não se verifique a sua transmissão, deverão ser acompanhados de documento de transporte, entendendo-se por tal a factura, guia de remessa, nota de venda a dinheiro, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes (alínea b) n.º 1 do art. 2.º), os quais devem ser processados de harmonia e com os elementos referidos nos artigos 4.º e 5.º do mesmo diploma.

Esse documento de transporte, como referem o n.º 1 e n.º 2 do art. 8.º do mencionado di-

ploma, pode ser impresso em tipografias devidamente autorizadas pelo ministro das Finanças ou o sujeito passivo pode optar pelo processamento dos referidos documentos através de computador, desde que utilize *software* que garanta a sua numeração conforme o disposto no n.º 2 do art. 5.º, e o comunique previamente à direcção de finanças do distrito da sua sede.

As facturas devem obedecer aos condicionamentos estabelecidos no art. 35.º do CIVA, nomeadamente conter os elementos estabelecidos no seu n.º 5, e atender ainda ao disposto no art. 4.º do Regime de Bens em Circulação, quando sejam utilizadas como documento de transporte.

No entanto, esse documento de transporte, como refere a alínea b) do n.º 6 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, quando o destinatário não seja conhecido na altura da saída dos bens é processado globalmente; posteriormente, à medida que os bens forem incorporados nos serviços prestados ou vendidos pelo remetente dos mesmos, deve a saída dos bens ser registada em documento próprio, nomeadamente folha de obra ou qualquer outro documento equivalente.

Assim sendo, o sujeito passivo, para o caso concreto, poderá utilizar uma "guia de remessa", composta pela guia propriamente dita, à qual será anexada uma relação com a discriminação de todos os bens em circulação, constando na guia a indicação "material conforme listagem anexa" (guia + relação). À medida que os materiais forem incorporados deverá elaborar a folha de obra, na qual conste a incorporação desses materiais, onde deve ser feita a referência ao documento global, evidenciando, de forma clara e inequívoca o conhecimento dos elementos necessários para uma possível acção fiscalizadora. ★

[Resposta redigida em Outubro de 2006]

Efeitos fiscais de operações de loteamento

Uma empresa de construção civil apresentava no final de 2005 a seguinte situação: fez um loteamento de dez lotes, tendo vendido seis ainda em 2005. Os restantes quatro serão vendidos em 2006.

Porém, com os seis lotes vendidos em 2005 ainda não havia custos suportados, designadamente os custos de terraplanagens, infra-estruturas eléctricas, pavimentação, instalações de água e saneamento. Os trabalhos de terraplanagem tiveram início em Dezembro de 2005 e ficaram concluídos em Junho de 2006. Só em 2006 é que irá aparecer a factura relativa a estes custos suportados com a operação de loteamento.

A estimativa destes trabalhos é de 100 mil euros. Os únicos custos documentados que existem em 2005 são os custos do terreno e taxas camarárias. Como calcular para efeitos contabilísticos e fiscais o lucro da venda dos seis lotes em 2005? Em relação à parte dos 100 mil euros que deve ser imputada ao custo da venda dos lotes em 2005, deve contabilizar-se como em 2005, ou seja como acréscimos de custos, ou proveitos antecipados?

O artigo 19.º do Código do IRC estipula que a determinação de resultados em relação a obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano pode ser efectuada segundo o critério de encerramento da obra ou segundo o critério da percentagem de acabamento.

O mesmo artigo estabelece ainda a obrigatoriedade de utilização do critério de percentagem de acabamento nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas. Julgamos ser este o caso.

Para esta matéria deverá ainda ser observado o cumprimento do disposto na Directriz Contabilística n.º 3 - Tratamento contabilístico dos contratos de construção.

Relativamente aos registos contabilísticos dos custos incorridos com a referida obra, alertamos para a necessidade da utilização de Contabilida-

de Analítica, por centros de custo, pois só assim poderá determinar o resultado, lote a lote, de forma a dar cumprimento ao disposto, quer no artigo 19.º do Código do IRC, quer na Circular n.º 5/90 - NIR - Obras de carácter plurianual, da DG-CI, de 17/01/90.

Por outro lado, o n.º 3 do artigo 18.º do mesmo Código estabelece que, para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios, os proveitos relativos a vendas consideram-se em geral realizados na data em que se opera a transferência de propriedade, ou seja, na data da celebração da escritura.

Assim, entendemos que, para efeito de apuramento do resultado da obra, deverão ser considerados como proveitos o valor total da escritura de venda, independentemente da data da conclusão da obra.

Ao longo do exercício, as despesas imputáveis à obra (aquisição do terreno, taxas camarárias, materiais, subcontratos, pessoal, etc.) deverão ser registadas como custo, tendo em atenção o disposto no n.º 6 da referida circular, que estipula o seguinte: «...os custos indirectos deverão ser repartidos e imputados a cada fracção tendo em conta a respectiva permilagem ou área ou de acordo com outro critério, devidamente justificado, que se revele adequado à especificidade da situação.»

Dando resposta à questão colocada, entendemos que o critério a utilizar no apuramento do lucro da venda dos seis lotes é justamente o da percentagem de acabamento, podendo ser considerada receita antecipada (proveito diferido), nos termos do n.º 5 do artigo 19.º do Código do IRC e da Circular n.º 5/90 - NIR, a parte do valor da venda correspondente aos custos estimados que ainda falta suportar imputáveis aos lotes vendidos. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)