



Cristina Bernardino Costa Casalinho

Procura de Eficiência no Procedimento de Inspeção Tributária Abordagem ao Setor da Construção Civil

Relatório de Atividade Profissional de Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Coimbra, 2013



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Cristina Bernardino Costa Casalinho

Procura de Eficiência no Procedimento de Inspeção Tributária Abordagem ao Setor da Construção Civil

Relatório de Atividade Profissional de Mestrado em Gestão, apresentado à
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do
grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutor José Manuel Bernardo Vaz Ferreira

Coimbra, 2013

RESUMO

Neste relatório da atividade profissional será dada relevância à atividade da inspeção tributária e à sua procura por eficiência, efetuando-se uma reflexão crítica ao seu procedimento e à forma como se encontra condicionado pelo contexto institucional em que se insere.

Dada à sua forte presença nas funções exercidas, à sua importância para a economia nacional e como fonte de arrecadação de receitas, será abordada a temática do setor da construção civil. Perante o enquadramento contabilístico e fiscal do setor e atendendo à limitação de recursos e procura de eficácia, será sugerida uma orientação estratégica na sua abordagem, no âmbito de uma auditoria tributária.

Muito embora a eficiência deva estar sempre presente em toda a sua atuação, torna-se importante realçar que eficiência no âmbito da inspeção tributária não poderá estar essencialmente associada ao montante de correções efetuadas, sob pena de prejuízo não apenas para os respetivos profissionais, mas também para Administração Tributária.

O objetivo de cumprimento voluntário das obrigações fiscais deve constituir o elemento crucial para a eficiência dos sistemas fiscais modernos e não o montante de correções derivadas do incumprimento fiscal.

Palavras-chave: Fiscalidade; Inspeção tributária; Objetivos; Eficiência; Setor da construção civil.

ABSTRACT

In this activity report, attention will be given to tax inspection activity and to its search for efficiency, making a critical review of its procedure and the way it is conditioned by the institutional context in which it operates.

Due to its strong presence in the functions performed, its importance to the national economy and as a source of revenue collection, the issue will be addressed in the construction industry. Given the accounting and fiscal framework of the sector and taking into account limited resources and search for effectiveness, it is suggested a strategic in their approach, in the tax audit context.

Although efficiency should always be present in all its operations, it is important to note that efficiency within the tax inspection cannot be so dependent on the amount of corrections made, under penalty of loss not only to the respective professionals, but also for Tax Administration.

The goal of voluntary compliance with tax obligations should be the crucial to the efficiency of modern tax systems and not the amount of corrections derived from the in compliance tax.

Keywords: Taxation; Tax inspection; Objectives; Efficiency; Sector construction.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Código das Atividades Económicas

CPCI – Confederação Portuguesa da Construção e Imobiliário

DGCI – Direcção-Geral do Impostos

D.R. – Diário da República

IES – Informação Empresarial Simplificada

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

INCI – Instituto da Construção e do Imobiliário

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISA – *International Standards on Auditing*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NC-ME – Norma de Contabilidade para Microentidades

NCRF – Norma de Contabilidade e Relato Financeiro

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PIB – Produto Interno Bruto

POC – Plano Oficial de Contas

RCPIT – Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária

SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de auditoria tributária	6
--	---

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Correções/regularizações no setor da construção civil, no âmbito de ações de inspeção tributária, concluídas em 2012.....	18
--	----

Gráfico 2 – Peso das correções/regularizações efetuadas no setor da construção civil, no âmbito de ações de inspeção tributária	19
--	----

SUMÁRIO

Introdução	1
-------------------------	----------

Capítulo 1 – Procedimento de Inspeção Tributária

1.1 Objetivos	3
1.2. Processo de auditoria	5
1.3. Planeamento	6
1.3.1. Risco de auditoria	6
1.3.2. Nível de materialidade.....	8
1.3.3. Plano de abordagem e programa de trabalho	9
1.4. A prova	10
1.5. Amostragem	11
1.6. Papéis de trabalho	12
1.7. Execução e relato	13

Capítulo 2 – Setor da construção civil no âmbito da fiscalidade

2.1. Importância no âmbito da inspeção tributária	17
2.2. Matérias relevantes para a auditoria tributária	21
2.3. Enquadramento contabilístico e fiscal	25
2.3.1 Construção para venda	26
2.3.1.1. Breve enquadramento contabilístico	26
2.3.1.2. Enquadramento fiscal	27
Reconhecimento do crédito e do gasto	27
Controlo dos créditos e artigo 64º do Código do IRC	30
Isenção de IMT na aquisição de prédios para revenda	35
IVA não dedutível e inversão do sujeito passivo	38
2.3.2 Contratos de construção	40
2.3.2.1. Breve enquadramento contabilístico	41
2.3.2.2. Enquadramento fiscal	43
Reconhecimento do crédito e do gasto	43
Provisão para garantias a clientes	47

Regime transitório do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de julho	49
Conclusão.....	53
Lista das referências bibliográficas.....	55
Anexos	59
Anexo I – Asserções com implicações de natureza fiscal	
Anexo II – Avaliação do risco de incumprimento fiscal	
Anexo III – Procedimentos para obtenção da prova de auditoria	
Anexo IV – Resumo da Circular n.º5/90, da Direção de Serviços do IRC	

Introdução

Tendo ingressado em 2000 nos quadros da atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), iniciei esta experiência no âmbito dos Serviços de Finanças locais, como técnica tributária nas áreas do rendimento, da despesa, do património e da justiça tributária, ingressando em 2005 na Inspeção Tributária, no âmbito das Direções de Finanças, onde até à presente data desenvolvo a minha atividade profissional.

Em conjunto com a atividade de inspetora tributária desempenho funções de formadora nos quadros da AT e da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), reforçando a prática com a teoria e vice-versa.

Sendo a atividade principal e mais marcante, quer a nível profissional quer pessoal, neste relatório pretendo abordar a atividade da inspeção tributária, iniciando este trabalho por uma análise crítica ao seu procedimento.

Em seguimento, sendo o setor da construção civil a área de maior intervenção no exercício das minhas funções de inspetora tributária, pretendo com este relatório efetuar uma abordagem à temática do setor no âmbito da fiscalidade.

A procura de eficiência na auditoria, obtendo o mesmo resultado (eficácia), mas gastando menos tempo (minimizando os custos), é uma tarefa cada vez mais exigente. Perante a pressão para alcance de objetivos quantitativos crescentes, é essencial uma abordagem estratégica e direcionada.

Pretende-se com este trabalho dar um contributo para o alcance da eficiência na auditoria tributária no âmbito do setor da construção civil, estabelecendo um enquadramento geral e apontando pontos estratégicos de atuação. Não se procura identificar todas as etapas de análise, pois muitas são comuns a vários setores, mas orientar a auditoria de encontro com os problemas específicos associados ao setor, desenvolvendo uma abordagem de forma a assegurar que seja prestada atenção apropriada a áreas importantes, identificando potenciais problemas e realizando o trabalho de forma expedita.

Neste sentido, será feito um enquadramento inicial do setor, destacando a sua importância, não só para a economia portuguesa, mas também para a inspeção tributária,

passando à identificação das matérias consideradas mais relevantes para a auditoria, especificamente associadas ao setor.

De seguida, será feito o seu enquadramento contabilístico e fiscal, revendo os aspetos mais relevantes do ponto de vista da fiscalidade e procurando estabelecer o elo de ligação para atuação estratégica no âmbito da auditoria tributária.

Capítulo 1 – Procedimento de Inspeção Tributária

1.1 Objetivos

Nos termos do disposto no Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT)¹, que veio regulamentar este procedimento, definindo princípios e regras aplicáveis aos atos de inspeção, “o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias” (artigo 2º n.º 1).

Os objetivos da auditoria tributária consistem em verificar se as declarações fiscais, que se presumem verdadeiras (princípio da verdade declarativa), cumprem as normas contabilísticas e fiscais, correspondendo o resultado fiscal apurado à verdadeira situação tributária do contribuinte (Canedo *et al.*, 2007). Deste modo, o auditor/inspetor tributário pretende verificar a situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal.

Na auditoria financeira os objetivos estão diretamente relacionados com as asserções subjacentes às demonstrações financeiras. Estas, correspondem a informações transmitidas pelos órgãos de gestão, de maneira explícita ou não, incorporadas nas demonstrações financeiras e que se presumem verdadeiras, para as quais o auditor deve juntar prova suficiente para as validar ou certificar. Em regra, essas asserções têm implicações de natureza fiscal, constituindo a sua confirmação igualmente objetivo no âmbito de uma auditoria tributária.

Poderemos sintetizar as principais asserções conforme abaixo indicado, cuja simulação pode originar distorções ao resultado fiscal apurado (e cuja definição e exemplificação poderá ser consultada no Anexo I):

- ✓ Existência
- ✓ Direitos e obrigações
- ✓ Ocorrência
- ✓ Valorização e imputação

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º413/98, D.R. n.º301, Série I-A, de 31 de dezembro.

- ✓ Plenitude, integralidade ou totalidade
- ✓ Exatidão e corte
- ✓ Classificação.

Em matéria de objetivos, importa ainda realçar a prevenção de infrações tributárias.

Apesar de contraditório com a pressão para alcance de objetivos quantitativos crescentes no âmbito do Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP)², o próprio “Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014” pressupõe que o cumprimento voluntário das obrigações fiscais constitui um elemento crucial para a eficiência dos sistemas fiscais modernos.

A complexidade das alterações fiscais por vezes dificulta o cumprimento correto das obrigações subjacentes, pelo que, salvo melhor opinião, deve a inspeção tributária no decorrer das auditorias apoiar o contribuinte no esclarecimento para aplicação das novas regras, promovendo-se assim o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Por outro lado, a própria presença e atuação da inspeção tributária, deverão agir como dissuadores á evasão. Daí a importância da sua publicitação, entre contribuintes e pela própria comunicação social.

É importante desde início realçar, que embora sendo inquestionável a necessidade de eficiência no procedimento inspetivo, orientando este trabalho para o seu alcance, tentando obter o máximo resultado com o menor dispêndio de recursos, considero errada a ideia que associa eficiência ao volume de correções resultantes das auditorias.

Ainda que seja difícil a sua quantificação e pouco contribuam para a avaliação do desempenho do inspetor tributário, importa que o trabalho desenvolvido seja tecnicamente correto e apropriado às circunstâncias, sendo relevante todo o conjunto de procedimentos de promoção ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais ou que se enquadrem no âmbito das suas competências, como sejam a análise de reembolsos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), análise de denúncias, apoio à justiça tributária no âmbito da

² Aprovado pela Lei n.º66-B/2007, D.R. n.º250, Série I – Suplemento, de 28 de dezembro.

cobrança coerciva, reclamações e impugnações, ou trabalho desenvolvido em parceria com a polícia judiciária no âmbito de processos-crime.

1.2 Processo de auditoria

Tal como sucede na auditoria financeira, o desenvolvimento de uma auditoria tributária exige a existência de organização e formas normalizadas de trabalho, tanto no campo dos procedimentos, como da organização e do planeamento da auditoria, imprescindíveis para uma eficaz atuação. De acordo com o n.º 1 do artigo 44º do RCPIT, “o procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados”.

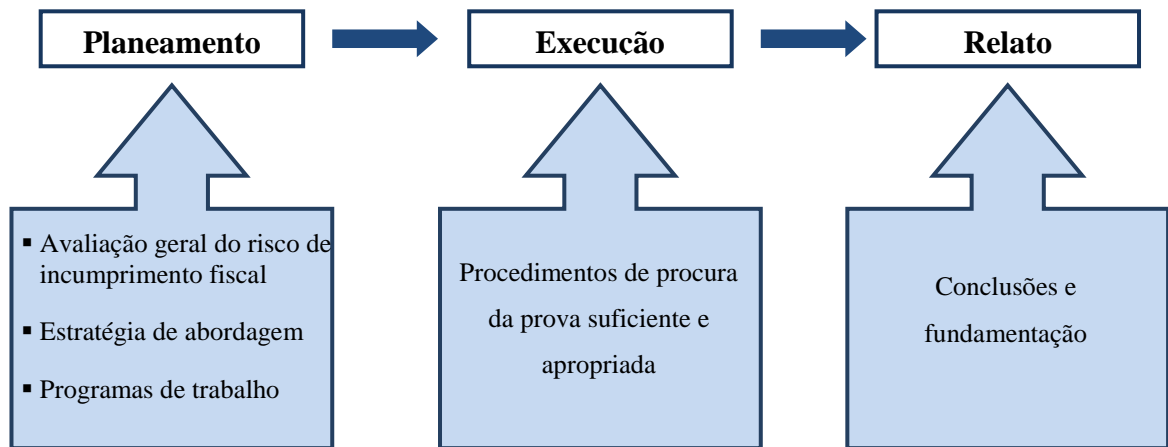
Muitas ações de inspeção continuam a ser realizadas sem o planeamento adequado, conduzindo a desperdício de tempo e a falta de orientação no procedimento externo de inspeção. É fundamental a existência de métodos que garantam a efetivação de todas as verificações consideradas imprescindíveis, de forma célere e de um modo tecnicamente adequado às circunstâncias, permitindo aferir acerca do grau de cumprimento fiscal da entidade.

Deste modo, o trabalho do auditor deve ser devidamente planeado e acompanhado, determinando-se os procedimentos adequados a desenvolver, devendo para o efeito existir uma compreensão do negócio, da organização e gestão da empresa e da sua situação fiscal.

À semelhança do que ocorre numa auditoria financeira, o processo de auditoria tributária desenvolve-se em três fases principais:

- ✓ 1ª Fase - planeamento
- ✓ 2ª Fase – execução
- ✓ 3ª Fase – relato.

Figura1 – Processo de auditoria tributária



1.3 Planeamento

Na fase de planeamento deverá ser desenvolvida uma estratégia geral, fixando o âmbito e a direção da auditoria, desenvolvendo uma metodologia que poderá ser revista e ajustada no decorrer da ação, de forma a assegurar que seja prestada atenção apropriada a áreas importantes, identificando potenciais problemas e realizando o trabalho de forma expedita.

Nesta fase do processo de auditoria tributária podemos distinguir 3 etapas:

- ✓ Avaliação do risco de incumprimento fiscal
- ✓ Estratégia de abordagem à auditoria
- ✓ Programa de trabalho.

1.3.1 Risco de auditoria

Por norma, não é possível ao auditor tributário verificar todos os registos contabilísticos e documentos de suporte relativos à empresa, dado que tal procedimento não seria eficiente. Assim, deve procurar obter os mesmos resultados, mas gastando menos recursos (tempo), de forma a alcançar eficiência na auditoria.

O auditor tributário deve assumir no planeamento e execução do seu trabalho um nível de risco (risco de auditoria) o qual deve ser determinado tendo em consideração diversos fatores, como sejam, o tipo de negócio, o tipo de gestão e os controlos internos implementados. Da correta avaliação do risco, dependerá a natureza e a profundidade dos procedimentos a aplicar.

O risco de auditoria, por definição, consiste no risco de o auditor inconscientemente emitir uma opinião não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes - na perspetiva tributária, não detetar transações sujeitas a imposto ou deduções indevidas.

Este é um risco que o inspetor tributário tem de saber assumir e que não pode servir de justificação para prolongamentos desproporcionados das auditorias tributárias, não conducentes à recolha de qualquer prova de incumprimento, mas a desperdício de tempo e incómodo ao contribuinte.

“O risco é quantificado através de uma relação entre a expectativa de encontrar um montante de imposto em falta e o tempo médio que é necessário gastar para o obter, isto é, uma relação entre uma unidade monetária e uma unidade de tempo” (Bastos, 2004 *apud* Canedo, 2003:8).

A fase de planeamento, em auditoria tributária, é constituída por uma primeira etapa de avaliação do risco de incumprimento fiscal. Esta etapa consiste em recolher e avaliar toda a informação que permite determinar a probabilidade do não cumprimento das normas fiscais, sendo composta por três pontos de avaliação:

✓ **Análise da informação financeira e fiscal disponível / revisão analítica global** (identificação de riscos específicos):

Identificação de factos relevantes que possam indiciar propensão à evasão fiscal, de incoerências, valores e variações anormais face a períodos homólogos, nas contas e nas declarações fiscais;

✓ **Conhecimento do negócio, da gestão e da proatividade fiscal** (avaliação dos riscos inerentes):

Avaliação da probabilidade da existência de irregularidades em saldos de contas ou classes de transações, independentemente dos controlos instituídos, e que podem ter um efeito materialmente relevante no apuramento do resultado fiscal;

✓ **Controlo interno - organização contabilística, ambiente de controlo e procedimentos de controlo** (avaliação do risco de controlo):

Avaliação da probabilidade de irregularidades materialmente relevantes não serem detetadas pelas políticas e procedimentos de controlo interno implementadas e que podem ter um efeito materialmente relevante no apuramento do resultado fiscal.

Importa referir, que não sendo objetivo testar a sua eficácia, apenas interessa conhecer o sistema de controlo interno de forma a determinar se as operações fiscalmente relevantes podem ser objeto de distorções, por aplicação de procedimentos de rotina inadequados.

Esta primeira etapa do planeamento, apesar de aparentemente morosa, não o é, nem poderá ser. De facto, a análise é em grande parte possível apenas com auxílio da base de dados informática da AT, que disponibiliza a mais variada informação, quer prestada pelo contribuinte, quer por terceiros.

No Anexo II poderão ser consultadas algumas exemplificações de avaliação do risco de incumprimento fiscal.

1.3.2 Nível de materialidade

No âmbito de uma auditoria financeira, emite-se uma opinião favorável ou não, desconsiderando as ocorrências abaixo do nível de materialidade definido. Em auditoria tributária existem limitações na definição do nível de materialidade, devendo considerar-se (teoricamente) todas as irregularidades identificadas.

De facto, os limites de materialidade devem ser prudentemente utilizados na auditoria tributária. Se admitirmos duas empresas auditadas onde foram detetados idênticos

erros (em termos qualitativos e quantitativos), face ao volume de negócios, total do ativo, ou outro critério previamente definido, poderão não ser materialmente relevantes para ambas. No entanto, parece incoerente e até ilegal, atendendo ao princípio da igualdade tributária³, efetuar tratamento diferente em sede de cada uma das empresas. Sendo o encaixe financeiro para a AT de igual montante, não fará sentido corrigir uma situação e não corrigir a outra.

Acresce ainda, que um erro pode não ser material se considerado individualmente mas, quando agregado a outras irregularidades, pode ultrapassar os limites de materialidade definidos, afetando eventualmente o julgamento do seu efeito no imposto final apurado.

Salvo melhor opinião, parece-me que deve vigorar algum bom senso nesta matéria, não se efetuando correções materialmente irrelevantes, essencialmente, quando comparadas com os custos adicionais associados para a AT (liquidações, notificações, processos de contra ordenação e cobranças).

1.3.3 Plano de abordagem e programa de trabalho

Depois da primeira etapa de avaliação geral do risco de incumprimento fiscal, o auditor deverá definir a estratégia de abordagem, a qual consiste em determinar quais as matérias relevantes para a auditoria e as áreas contabilístico-fiscais a auditar.

De acordo com o “Manual de Auditoria Tributária” da ex-DGCI (2007), a delimitação contabilística que se considera mais adequada do ponto de vista da auditoria tributária, designadas por áreas contabilístico-fiscais, é a seguinte:

- ✓ Compras e inventários
- ✓ Custos de exploração
- ✓ Vendas e outros rendimentos
- ✓ Investimentos financeiros
- ✓ Investimentos não financeiros
- ✓ Capitais.

³ Explícito no n.º2 do artigo 5º da Lei Geral Tributária.

De forma a garantir que todos os aspetos fiscais relevantes sejam considerados, dentro de cada área a inspecionar é essencial efetuar o enquadramento fiscal dos factos contabilísticos eventualmente registados nas contas correspondentes.

Determinadas as matérias relevantes para a auditoria, identificadas as áreas contabilístico-fiscais correspondentes e fixados os objetivos específicos para cada área, estabelecem-se os procedimentos a utilizar para o efeito, os quais devem cobrir o risco de incumprimento fiscal avaliado. Do registo dos procedimentos a realizar resultam programas de trabalho, concluindo-se a fase do planeamento da auditoria.

Os programas de trabalho orientam a execução do trabalho do auditor, minimizando o risco de omissão de algum procedimento ou da sua não execução em momento oportuno. Este deve ser sujeito a revisão de acordo com o progresso da auditoria, podendo ser introduzidos outros procedimentos de forma a atingirem-se os objetivos propostos.

Sendo a seleção dos procedimentos adequada aos objetivos definidos e à avaliação efetuada do risco, os resultados obtidos estarão condicionados pela credibilidade dos elementos de trabalho utilizados – a prova.

1.4 A prova

A *International Standards on Auditing (ISA) 500 – Audit Evidence* (Prova de Auditoria), define prova de auditoria como todas as informações utilizadas pelo auditor que lhe possibilitam chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião.

Na auditoria tributária pode-se definir a prova como o conjunto da informação (documentos, registos e corroborações) que permite concluir sobre a verdade material das declarações fiscais e fundamentar as correções que eventualmente venham a ser efetuadas.

O auditor tributário deve manter um espírito de permanente dúvida e efetuar constantes avaliações críticas das provas de auditoria que vai obtendo.

A credibilidade da prova depende da fonte e da natureza da sua obtenção. A informação quanto à sua fonte pode ser interna ou externa, e quanto à sua natureza poderá

ser escrita ou oral. São sempre mais credíveis as provas externas (produzidas por uma entidade terceira) e as escritas.

De facto, a prova oral é de reduzida importância em auditoria tributária. Ainda que reduzida em autos de declarações, devidamente assinados, em sede de eventuais contenciosos judiciais não costumam ser validadas. Basta lembrar que as denúncias efetuadas junto da AT, apenas valem para desencadear um procedimento de inspeção de procura da prova.

A prova que suporta a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre as declarações fiscais deve ser suficiente e apropriada, ou seja, em qualidade e quantidade bastante que permita formar prova sem deixar dúvidas, podendo ser obtida através de inspeções, exames físicos, indagações, observações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas de forma a suportar a opinião.

No Anexo III poderão ser consultadas definições e exemplificações de procedimentos para obtenção da prova de auditoria.

1.5 Amostragem

Como anteriormente referido, por norma, não é possível ao auditor verificar todos os registos contabilísticos e documentos de suporte relativos à empresa, dado que tal procedimento não seria eficiente.

A ISA 530 – *Audit Sampling* (Amostragem em Auditoria), refere que a amostragem em auditoria consiste na aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos *itens* de uma população de relevância para a auditoria, de tal forma que todas as unidades da amostra tenham a possibilidade de ser selecionadas a fim de proporcionar ao auditor uma base razoável sobre a qual ele retire conclusões acerca de toda a população em análise.

Obviamente, o problema da grande dimensão das populações também se verifica em auditoria tributária. Contudo, se possível, são analisadas todas as operações e saldos

relevantes. O tamanho da amostra dependerá da variabilidade da população, do nível de confiança e da precisão que se pretendam atingir.

Existem várias técnicas de seleção de amostras, sendo frequente em auditoria tributária a seleção de registos específicos de uma população baseada em diversos fatores, como sejam a compreensão da entidade, o risco avaliado de distorção material e as características da população a ser testada.

Apesar de frequentemente depender do juízo efetuado pelo auditor, parece consensual que a amostra deverá, em regra, incluir alguns registos aleatórios, os registos de montante mais elevado (uma distorção nestes influenciará significativamente o saldo da conta) e registos do último mês do período de tributação (procurando verificar se não foram empolados gastos a final ou ajustados rendimentos para obtenção de um resultado fiscal “aceitável”).

Se forem detetadas incorreções na amostra selecionada, esta deverá ser aumentada e, no limite, se praticável, conduzir a uma análise exaustiva do saldo. Mais ainda, se reunidas as condições para a sua aplicação (artigos 87º a 89º-A da Lei Geral Tributária⁴), poderá conduzir a métodos indiretos de apuramento da matéria coletável (artigo 90º da Lei Geral Tributária), cuja aplicação, salvo melhor opinião, deverá ser o último recurso. Na realidade, as correções desta natureza, podendo conduzir a injustiças ou a correções subavaliadas, em regra, são causas perdidas se levadas a contencioso.

1.6 Papéis de trabalho

De acordo com a ISA 230 – *Audit Documentation* (Documentação de Auditoria), a existência de documentação de auditoria, também referida como “papéis de trabalho”, proporciona, nomeadamente, prova da base que levou à conclusão acerca de terem sido atingidos os objetivos globais do auditor.

Também em auditoria tributária se reconhece a importância dos papéis de trabalho, devendo ser concisos e objetivos, para que todos os interessados compreendam o

⁴ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º398/98, D.R. n.º290, Série I-A, de 17 de dezembro.

que neles está escrito, evidenciando o trabalho desenvolvido e auxiliando a coordenação e supervisão da auditoria tributária.

Deverão registar adequadamente a prova de auditoria resultante do trabalho efetuado, de suporte à fundamentação dos atos tributários que modifiquem a situação tributária do contribuinte, devendo constar do processo de inspeção tributária.

Os papéis de trabalho são constituídos, nomeadamente, por:

- ✓ Plano de auditoria,
- ✓ Programas de trabalho,
- ✓ Mapas de registo dos procedimentos de auditoria,
- ✓ Documentos de suporte de registos contabilísticos para fundamentação das correções efetuadas, notificações, esclarecimentos, e outra documentação relevante.

Na prática, muitos processos inspetivos não incluem o plano de auditoria e respetivos programas de trabalho, não significando que não tenham existido, mas simplesmente que não foram objeto de registo formal. Apesar de reconhecer-se a lacuna, este registo é (atualmente) apenas obrigatório em auditorias de âmbito geral (análise em sede todos os impostos), a contribuintes com volume de negócios superior a três milhões de euros.

1.7 Execução e relato

A aplicação dos procedimentos e testes substantivos de detalhes de transações e de saldos, definidos no programa de trabalho, corresponde à segunda fase do processo de auditoria tributária. Os procedimentos deverão ser executados com vista a atingir os objetivos específicos traçados na fase do planeamento.

A terceira fase do processo de auditoria tributária refere-se à obtenção das conclusões acerca da regularidade fiscal do contribuinte.

Nesta fase, deverá ser aferido se as provas obtidas são competentes e suficientes, de modo sustentar a adequada fundamentação das correções que eventualmente sejam realizadas.

O Relatório Final da Inspeção Tributária está normalizado e é composto, no essencial, pelas seguintes partes:

- ✓ Conclusões da ação inspetiva,
- ✓ Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção,
- ✓ Descrição dos factos e fundamentos das correções à matéria tributável e ao imposto,
- ✓ Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva,
- ✓ Infrações fiscais aplicáveis,
- ✓ Direito de audição – fundamentação.

Na conclusão da auditoria tributária, se não existirem correções a propor, é emitido de imediato o Relatório Final da Inspeção Tributária (sem correções, com ou sem regularizações voluntárias).

Detetando-se a necessidade de correções fiscais, o contribuinte será inicialmente notificado do Projeto do Relatório da Inspeção Tributária e para exercer o direito de audição, de acordo com o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito (artigo 60º da Lei Geral Tributária).

Realça-se aqui a importância do cumprimento das formalidades legais, a par com uma fundamentação cuidada, de facto e de direito, das correções propostas e da aceitação (ou não) dos argumentos do sujeito passivo em direito de audição. Ainda que por parte do contribuinte sejam efetuadas regularizações voluntárias, a fundamentação deverá cumprir os mesmos requisitos. Muitas são as situações em que após as regularizações voluntárias são apresentadas reclamações e impugnações, que por maior relaxe na fundamentação, conduzem à anulação das liquidações.

Ainda que os factos sejam comprovados, uma má fundamentação ou algum vício nas formalidades ao nível das diligências processuais, pode conduzir a contencioso, com

razão dada ao contribuinte, correspondendo tal situação a uma aplicação inútil de muitos recursos.

Não querendo generalizar, nem colocar em causa a legalidade das suas decisões, é facto conhecido de entre os profissionais dos impostos, que embora recentemente se verifique alteração na formação dos juristas em matéria fiscal, na falta de conhecimentos aprofundados de fiscalidade, centravam-se em questões de formalidades, verificando-se contenciosos perdidos por ocorrência de erros processuais, aparentemente sem valor algum ao processo ou em matéria de direitos e deveres, ainda que os factos fossem efetivamente comprovados.

Acresce ainda, que não são raras as situações em que o inspetor ao prestar esclarecimentos em tribunal, no âmbito de processos de inspeção em que interveio, parece confundido com um réu infrator, sendo tratado com pouca dignidade e isenção.

Ainda neste âmbito, considero que deveria existir *feedback* direto ao próprio inspetor e respetiva divisão de inspeção, de todos os processos que conduzissem a reclamações, impugnações ou recursos hierárquicos, dando a conhecer a respetiva conclusão.

Se estão a ser cometidos erros, nomeadamente, devido à existência de vícios formais que poderiam ter sido supridos, ou formada doutrina contrária às correções efetuadas, esta informação deveria ser prontamente transmitida e não, como em muitos casos, arquivada. Deveriam ser os próprios serviços a transmitir estas conclusões e não os inspetores à procura dela, muitas vezes, externamente. Só assim se poderiam corrigir atempadamente situações geradoras de conflito entre a AT e o contribuinte.

A par com esta questão, realço a necessidade de uniformização e clarificação atempada na interpretação da lei fiscal pela AT. Infelizmente, os serviços regionais não dispõem de apoio concreto por parte dos serviços centrais, para resolução de questões legais de aplicação duvidosa. Perante a complexidade das constantes alterações fiscais e esquemas de fraude, os serviços centrais competentes, de onde deveriam ser emanadas instruções claras e atempadas a nível nacional, não possuem solução célere para o efeito, sendo o processo de contacto burocrático e moroso. Esta questão é ainda mais grave, se atendermos ao facto dos prazos para o procedimento de inspeção serem limitados por lei.

Tal situação conduz a atuações pouco uniformes, tornando-se igualmente mais propensas à constituição de contenciosos.

Capítulo 2 – Setor da construção civil no âmbito da fiscalidade

2.1 Importância no âmbito da inspeção tributária

A atividade da construção, movimentando vários setores a montante e a jusante da sua cadeia de produção, é considerada um dos setores impulsionadores da economia nacional, não só pelo seu peso específico na criação de riqueza como também de emprego, tendo em conta o seu óbvio efeito multiplicador (Gil, 2012).

Apesar de fortemente afetado pela atual crise económica e financeira, o setor da construção civil continua a ser um setor importante do ponto de vista económico, destacando-se pela quantidade de atividades que intervêm no seu ciclo de produção, gerando consumos de bens e serviços quer a montante (maquinaria diversa, cimento, aço, vidro, tintas, serviços de arquitetura, engenharia, etc.), quer a jusante (mobiliário, equipamento doméstico, material de escritório, abastecimento de energia, decoração, seguros, etc.).

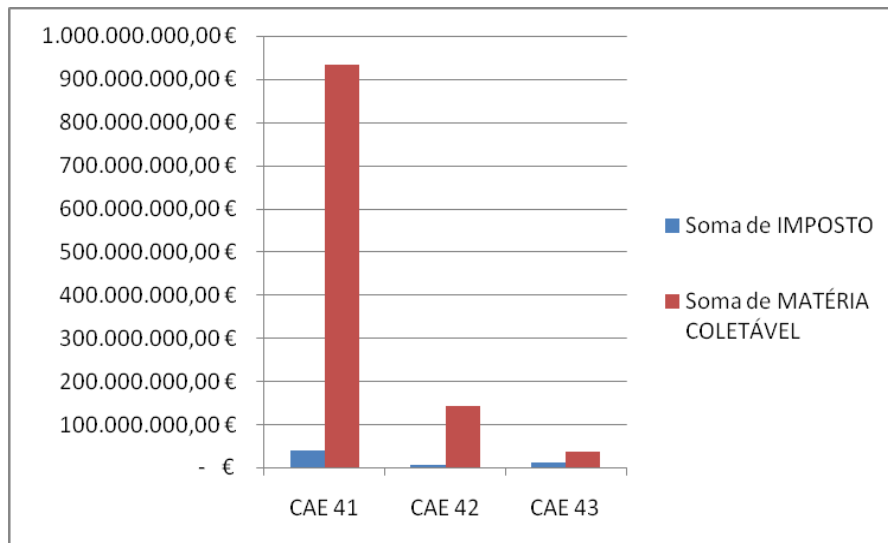
Atendendo a este contexto, facilmente se conclui que o problema da evasão fiscal no setor da construção também tem repercussões multiplicadoras.

Segundo a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE- Revisão 3⁵, 2007) elaborada pelo Instituto Nacional de Estatística, a atividade da construção é constituída pelas seguintes divisões: promoção imobiliária e construção de edifícios (divisão 41 da classificação), engenharia civil (divisão 42 da classificação) e atividades especializadas de construção (divisão 43 da classificação).

As atividades compreendidas no CAE 41200 (construção de edifícios) constituem o grupo mais significativo, atendendo ao montante de correções efetuadas e regularizações voluntárias promovidas, no âmbito de ações de inspeção tributária.

⁵ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º381/2007, D.R.n.º219, Série I, de 14 de novembro.

Gráfico 1 – Correções/regularizações no setor da construção civil, no âmbito de ações de inspeção tributária, concluídas em 2012

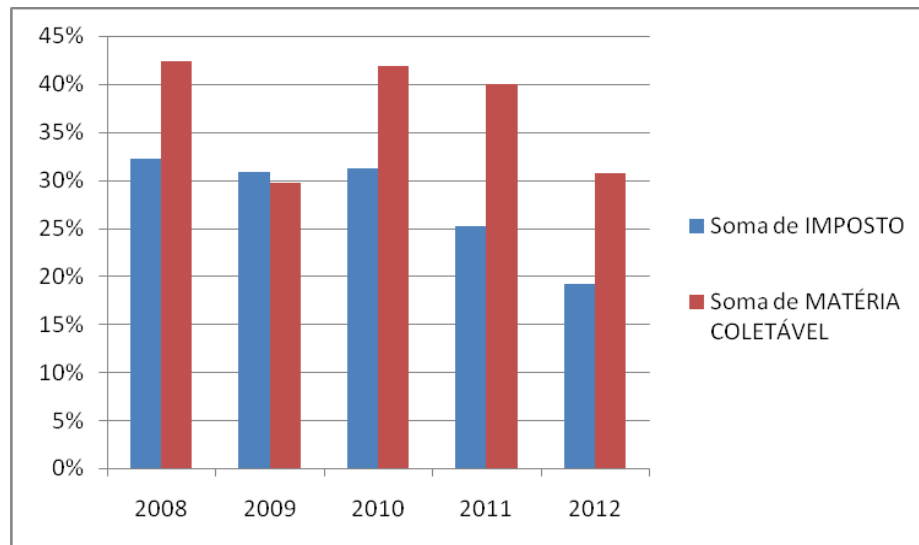


Fonte: Elaboração própria, baseado em estatísticas da AT (2013)

As atividades de construção de edifícios incluídas no CAE 41200 compreendem a construção de todos os tipos de edifícios residenciais (edifícios de habitação unifamiliar e multifamiliar) e não residenciais (edifícios cobertos para a produção industrial, hospitais, escolas, edifícios para escritórios, hotéis, armazéns, edifícios comerciais, restaurantes, edifícios dos aeroportos, edifícios para desportos em locais cobertos, piscinas cobertas, garagens, edifícios para fins religiosos e outros), executados por conta própria ou em regime de empreitada ou subempreitada, de parte ou de todo o processo de construção. Inclui também a ampliação, reparação, transformação e restauro de edifícios, assim como a montagem de edifícios pré-fabricados.

Do ponto de vista do montante total de correções e regularizações efetuadas no âmbito de ações de inspeção tributária, no período de 2010, o setor da construção civil chegou a representar 31,26% do total de correções e regularizações ao imposto e 41,86% do total das correções e regularizações à matéria coletável (AT, 2013).

Gráfico 2 – Peso das correções/regularizações efetuadas no setor da construção civil, no âmbito de ações de inspeção tributária



Fonte: Elaboração própria, baseado em estatísticas da AT (2013)

Face à atual conjuntura económica e financeira, atuando a inspeção tributária sobre os 4 anos decorridos, está agora a sentir a contração das bases tributáveis, deparando-se com vários cenários de insolvências.

Como evidencia o Gráfico 2, o peso das correções no setor da construção civil, no âmbito de ações de inspeção tributária, tem vindo a diminuir. Em 2012, o setor da construção civil representava apenas 19,13% do total de correções e regularizações ao imposto e 30,70% do total das correções e regularizações à matéria coletável – quedas de cerca de 12 pontos percentuais, face ao registado em 2010.

De acordo com a Confederação Portuguesa da Construção e Imobiliário (2010), a construção e o imobiliário encontram-se em recessão contínua desde 2002. O défice de investimento é apontado como uma das principais razões da falta de dinamismo da economia portuguesa, sendo esta situação fortemente agravada pela recessão económica global.

A crise financeira da Banca tornou o acesso ao crédito mais caro e impôs severas restrições ao seu acesso. Obras em curso são interrompidas por falta de financiamento,

começam a falhar os pagamentos aos fornecedores, instalando-se a desconfiança entre parceiros e o caminho para muitas insolvências.

O segmento da construção de edifícios residenciais tem sido fortemente penalizado pela crise financeira, verificando-se uma redução drástica da procura de habitação, face às restrições no acesso ao financiamento e às crescentes dificuldades económicas decorrentes do aumento do desemprego.

Por outro lado, também o segmento dos edifícios não residenciais encontra-se em dificuldades, justificando-se essencialmente pela falta de investimento público. Tendo registado uma quebra de 3,5% em 2010, em 2011 registou-se uma quebra significativamente superior de 14,4% (*Relatório Anual do Sector da Construção em Portugal - 2011*, INCI, 2012).

Parece ser necessário, nomeadamente, a promoção de uma política de investimentos públicos estruturais e de incentivo à internacionalização e à inovação empresarial, devendo o enfoque do setor passar da construção nova para a reabilitação e manutenção do edificado e da infra-estrutura, o que poderá exigir uma maior qualificação dos profissionais e das empresas. De acordo com o “Compromisso para a Competitividade Sustentável do Sector da Construção e Imobiliário” (2013), acordado entre a Confederação Portuguesa da Construção e Imobiliário e o Governo, a dinamização da reabilitação urbana é, seguramente, uma das apostas estratégicas mais relevantes para o País.

A quebra no setor da construção civil, associada ao crescimento da economia paralela, resulta numa forte contração nas receitas fiscais.

De acordo com os cálculos efetuados pelo Observatório de Economia e Gestão de Fraude, o peso da economia paralela no Produto Interno Bruto (PIB) oficial evoluiu 9,4% em 1970 até 25,4% em 2011. Entre as principais causas deste aumento salientam-se os aumentos na taxa de desemprego e na carga fiscal, fatores que contribuiram para o acréscimo da evasão fiscal, face ao enorme incentivo para operar na economia paralela.

Segundo Óscar Afonso (2013), do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, em 2011 a economia paralela suportaria o orçamento do Ministério da Saúde durante cerca de cinco anos. Por outro lado, em vez de um défice de 4,2% no PIB, o Orçamento Geral do

Estado poderia registar um *superavit* de 0,7%, bastando, para o efeito, que não houvesse economia paralela e que sobre esse valor recaísse uma carga fiscal média de 20%.

A redução da receita associada aos fenómenos de fraude e evasão fiscais conduzem a uma pressão fiscal mais elevada sobre os contribuintes cumpridores, conduzindo a graves distorções ao nível da competitividade, subsistindo, por vezes, não as empresas adequadamente estruturadas, mas as incumpridoras.

No sentido de garantir uma maior equidade fiscal, o “Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014”, define linhas estratégicas de atuação da AT, visando eficácia no combate aos fenómenos de incumprimento fiscal e, em especial, aos esquemas de fraude de elevada complexidade e à economia paralela.

2.2 Matérias relevantes para a auditoria tributária

Na definição da estratégia de abordagem, torna-se essencial identificar os fatores de risco associados ao setor da construção civil, no âmbito de uma auditoria tributária. Desta forma, será possível determinar quais as matérias relevantes para a auditoria e as áreas contabilístico-fiscais a auditar, fixando-se os objetivos específicos para cada área e registando-se os procedimentos a utilizar para o efeito.

No setor existem frequentemente omissões de réditos, quer a nível da subvalorização da venda ou do serviço prestado, quer a nível da completa omissão da prestação de serviços, apoiada na fuga já existente a jusante (pessoal, materiais e serviços).

É um setor muitas vezes tipificado por trabalhos realizados sem emissão de fatura e/ou dissimulados com “papel falso”, situações que normalmente se repercutem em cascata, com reflexos negativos no circuito da obra e nos preços de venda finais.

Relativamente à venda de imóveis, sendo a subvalorização do valor real da transação ainda muito frequente, esta subvalorização já não atinge as dimensões que atingia antes da Reforma da Tributação do Património⁶.

⁶ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º287/2003, D.R. n.º262, Série I-A, de 12 de novembro.

Esta reforma estabeleceu, nomeadamente, novas regras de avaliação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis, de forma a aproximar estes valores aos valores de mercado. Adicionalmente, introduziu alterações em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), dispondo que os valores patrimoniais tributários que servirem de base à liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) passam a constituir o valor mínimo para determinação da matéria coletável. Desta forma, subvalorizar o valor da venda, em muitos casos, deixou de ser compensador do ponto de vista da evasão fiscal, quer para o vendedor, quer para o adquirente.

Neste âmbito, é importante recordar as regras específicas introduzidas pelo ex-artigo 58ºA do Código do IRC⁷, na perspetiva de adquirente do imóvel, que permitia a contabilização, via reserva de reavaliação, do excesso do valor que serviu de base à liquidação do IMT em relação ao valor declarado da aquisição. Esta contabilização conduziu a algumas sobrevalorizações dos inventários e, conseqüentemente, a resultados tributáveis falseados.

Por outro lado, se relativamente à prestação de serviços é difícil o controlo da omissão de transações, exigindo uma análise bastante mais cuidada dos registos contabilísticos, documentos de suporte e cruzamento de informações, relativamente à venda de imóveis o controlo da existência de transações é praticamente total. De facto, este controlo é possível e célere pelo cruzamento de informações constantes na base de dados informática da AT, mais concretamente, dos elementos constantes da declaração Modelo 11⁸, entregue pelos Cartórios Notariais e Conservatórias do Registo Predial, declarando estas transações.

De entre a atividade de construção de edifícios, devemos distinguir, em termos gerais, as obras próprias, em que o dono da obra é o próprio sujeito passivo, das subempreitadas de construção em que o sujeito passivo é um mero prestador de serviços.

⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º442-B/88, D.R. n.º277, Série I – 2º Suplemento, de 30 de novembro, com redação dada pelo artigo 5º do Decreto-Lei n.º287/2003, de 12 de novembro.

⁸ Obrigação acessória prevista no artigo 123.º do Código do IRS, artigos 49.º e 51.º do Código do IMT e artigo 63.º do Código do Imposto do Selo.

Esta distinção revela-se importante quer a nível contabilístico, quer fiscal. Se no âmbito das obras próprias no reconhecimento dos resultados é aplicada a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) 20, constando dos inventário as obras em curso e por vender, no âmbito dos contratos de construção será aplicada a NCRF 19.

Desta distinção, também se detetam erros a nível do correto apuramento dos réditos do período, face à incorreta aplicação do disposto nas normas contabilísticas, nomeadamente, da aplicação do método da percentagem de acabamento.

Mais ainda, se na venda de obras próprias a regra é a isenção na liquidação do IVA e a não dedução deste imposto suportado a jusante, existindo sujeição a IMT na venda, na prestação de serviços, no âmbito de um contrato de construção, a regra é a sujeição a IVA, com a possibilidade da dedução do montante incidente sobre as aquisições de bens e serviços necessários à sua prestação.

Na esfera de sujeitos passivos mistos em sede de IVA (que praticam operações com e sem direito à dedução) detetam-se situações de incorreta dedução deste imposto, incidente sobre as aquisições suportadas na atividade de construção para venda, imputadas incorretamente aos centros de custos associados às prestações de serviços.

Na definição dos operadores a controlar, no âmbito das prestações de serviços de construção civil e face ao disposto na alínea j) n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA⁹, implicando a inversão do sujeito passivo quando o adquirente dos serviços seja, também, sujeito passivo em IVA, a inspeção tributária deverá atuar visando o controlo não apenas do prestador de serviços mas, também, do adquirente dos mesmos.

Acresce que, com as alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado para o ano de 2013¹⁰, ainda que os sujeitos passivos tenham direito à dedução do IVA incidente sobre as aquisições efetuadas, se as regras da inversão não se cumprirem, não será elegível a sua dedução por parte do adquirente do serviço.

⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º394-B/84, D.R. n.º297, Série I – 2º Suplemento, de 26 de dezembro.

¹⁰ Lei n.º66-B/2012, D.R. n.º252, Série I – Suplemento, de 31 de dezembro.

Relativamente ao apuramento das provisões para fazer face a encargos com garantias a clientes, frequentemente não existe documentação nem discriminação contabilística adequada que suporte a sua consideração para efeitos fiscais.

Por outro lado, a possibilidade de isenção de IMT na aquisição de prédios para revenda (nos termos do artigo 7º do Código do IMT¹¹), conduz frequentemente a irregularidades no intuito de fuga ao imposto, nem sempre se cumprindo as condições inerentes à isenção.

Relativamente à transição do Plano Oficial de Contas (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)¹² e a adaptação do Código do IRC a este novo normativo, nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de julho, os efeitos nos capitais próprios decorrentes da sua adopção, pela primeira vez, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

Alterando-se as regras contabilísticas relativamente aos contratos de construção e sendo estas acolhidas fiscalmente no seu essencial, iremos ter um regime transitório com correções extra-contabilísticas no apuramento do lucro tributável, até ao período de tributação que se inicie em 2014, sendo importante o controlo e aferição da sua conformidade com o disposto no Código do IRC e instruções administrativas então emitidas.

Não sendo possível, no âmbito deste relatório, estender a análise a outras matérias relevantes, mas apenas as consideradas mais especificadamente associadas ao setor da construção civil, realça-se apenas a importância, face à conjuntura económica e financeira atual, da questão das imparidades e incobabilidades em créditos, generalizada a diversos setores, relevante quer do ponto de vista da dedução fiscal (enquanto gasto), quer das regularizações em IVA associadas.

¹¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º287/2003, D.R. n.º262, Série I-A, de 12 de novembro.

¹² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º158/2009, D.R. n.º133, Série I, de 13 de julho.

Deste modo, conclui-se, expostas as matérias consideradas mais relevantes para a auditoria tributária, atendendo às especificidades do setor da construção civil, que as áreas contabilístico-fiscais de referência serão:

- ✓ Compras e inventários
- ✓ Custos de exploração
- ✓ Vendas e outros rendimentos.

Contudo, estas áreas não deverão ser analisadas como compartimentos estanques, devendo atender-se ao seu relacionamento com outras, ainda que em períodos específicos, como a área de Capitais (no âmbito das reservas de reavaliação e do regime transitório para o SNC).

2.3 Enquadramento contabilístico e fiscal

Para reconhecimento dos resultados no setor da construção civil deverá recorrer-se a duas normas contabilísticas distintas, à NCRF 20, nas obras em que o dono da obra é o próprio sujeito passivo (construção para venda), e à NCRF 19, aplicável aos contratos de construção, em que o sujeito passivo atua como prestador de serviços.

Dado ao diminuto peso em termos de volume de correções em sede de auditorias tributárias e ao facto de não conduzir a tratamentos específicos relevantes, não será abordada a simples prestação de serviços, sem existência de contrato para construção de um ativo específico. Neste caso, será aplicável igualmente a NCRF 20, orientando esta para aplicação da percentagem de acabamento se o serviço transitar entre períodos contabilísticos.

Do ponto de vista fiscal também recorreremos a duas normas distintas, ao disposto no artigo 18º do Código do IRC, relativamente à construção para venda, e ao disposto no artigo 19º desse código, aplicável aos contratos de construção.

De acordo com o modelo de dependência parcial, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas.

2.3.1. Construção para venda

2.3.1.1. Breve enquadramento contabilístico

Na produção de ativos para venda posterior, classificada como inventários, os réditos e os gastos associados à venda dos bens serão reconhecidos quando se efetua a respetiva entrega e venda ao cliente, que é o momento em que existe a transferência dos riscos e vantagens pela posse desses bens.

De acordo com o §14 da NCRF 20, o rédito da venda de bens deve ser reconhecido, quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- ✓ A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens,
- ✓ A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos,
- ✓ A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada,
- ✓ Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade, e
- ✓ Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados.

No que respeita à mensuração, de acordo com §9 da NCRF 20, o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

Nos termos da NCRF 18, relativa aos inventários, importa ainda relembrar que:

- ✓ Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo (§9),
- ✓ O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual (§10), e

- ✓ Em circunstâncias limitadas, nos termos da NCRF 10, os custos dos empréstimos obtidos poderão ser incluídos no custo dos inventários (§17).

No âmbito da aplicação da Norma Contabilística para Microentidades¹³ (NC-ME), existem algumas diferenças a realçar. O rédito deve ser mensurado pela quantia da contraprestação acordada, e não pelo justo valor, e os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não podendo ser capitalizados.

2.3.1.2. Enquadramento fiscal

Reconhecimento do rédito e do gasto

Do ponto de vista fiscal, o disposto no artigo 18º do Código do IRC é fundamental para estabelecer o momento em que os gastos e os rendimentos devem ser considerados no âmbito da atividade de construção para venda.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 18º, os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

Por sua vez, os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade, considerando-se irrelevantes, para o efeito, eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes (alínea a), n.º 3 e n.º 4 do artigo 18º).

De acordo com o citado artigo 18º, os réditos relativos a vendas são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação (n.º5),

¹³ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, D.R. n.º48, Série I, de 9 de março, homologada pelo Aviso n.º6726-A/2011, da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública, D.R. n.º51, Série II – Suplemento, de 14 de março.

sendo a determinação de resultados nas obras efetuadas por conta própria e vendidas fracionadamente, efetuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exatamente os custos totais das mesmas (n.º6).

Relativamente às obras efetuadas por conta própria e vendidas fracionadamente, foi emitida a Informação n.º 217/2010¹⁴, reforçando que o facto de não terem sido suportados todos os gastos imputáveis à fração vendida não justifica que não se apure o rédito da venda. No entanto, mantendo-se o pressuposto de que deve existir o balanceamento dos réditos e dos gastos, a quantia (fiavelmente) estimada correspondente aos gastos ainda não incorridos mas que sejam imputáveis à fração vendida (uma quota-parte dos gastos com jardins, piscina, etc.) deve ser considerada na determinação do respetivo resultado tributável, mais concretamente, por via da conta de credores por acréscimo de gastos (conta 2722).

Resumidamente, os gastos e os réditos associados aos inventários vendidos, devem ser reconhecidos aquando dessas mesmas vendas (ainda que com base numa estimativa fiável dos gastos ainda não incorridos), na data em que se opera a transferência de propriedade, ou, se anterior, na data da entrega dos bens correspondentes (contrato promessa de compra e venda com tradição), sendo o rédito reconhecido pelo valor nominal da contraprestação, independentemente do seu recebimento.

Face ao exposto, verifica-se não ser relevante para efeitos fiscais:

- ✓ A aplicação do § 9 da NCRF 20, que prevê o método de valorização do rédito através do valor descontado das receitas futuras,
- ✓ O reconhecimento parcial do rédito em função de uma estimativa de incobabilidade da contraprestação, sendo no limite aceite a consideração de perdas por imparidades em créditos de cobrança duvidosa, mas cumprindo-se as condições previstas nos artigos 35º e 36º do Código do IRC.

¹⁴ Com Despacho de 09.03.2010, da Subdiretora-Geral.

Exemplo 1:

Em junho de 2011, uma sociedade vendeu um determinado bem dos seus inventários (ou prestou determinado serviço de construção civil) a crédito, pelo prazo de dois anos, sem juros, pelo montante de €500.000.

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de €475.000, que no ano de 2011 reconheceu €5.000 de rédito de juros, reconhecendo em 2012 e 2013 os restantes €20.000, quais as consequências contabilísticas e fiscais deste procedimento?

Ano de 2011:

Contabilisticamente reconhece:

- ✓ Rédito de vendas no montante de €475.000
- ✓ Rédito de juros no montante de €5.000

Fiscalmente acresce ao lucro tributável o montante líquido de €20.000

Anos de 2012 e 2013:

Contabilisticamente reconhece como rédito de juros o montante de €10.000

Fiscalmente deduz ao lucro tributável o montante de €10.000

Relativamente ao tratamento fiscal das perdas por imparidade em inventários, ainda que aparentemente semelhante ao tratamento contabilístico, é bastante mais restritivo.

Nos termos do artigo 28º do Código do IRC, são dedutíveis as perdas por imparidade até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção do inventário e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele, entendendo-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

A diferença e restrição encontram-se na definição de preço de venda estimado. Nos termos do n.º 4 do artigo 26º do Código do IRC, consideram-se preços de venda apenas os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Controlo dos réditos e artigo 64º do Código do IRC

Do ponto de vista da auditoria tributária, relativamente ao controlo dos réditos e à sua possível subvalorização, será oportuno:

- ✓ Verificar os meios de pagamento dos adiantamentos efetuados pelos clientes e do pagamento final, no momento da transferência de propriedade;
- ✓ Ser acompanhada a conta de sócios, verificando a existência de empréstimos efetuados por estes (suprimentos), confirmando a sua efetiva realização através da identificação da proveniência dos meios de pagamento utilizados para o efeito e avaliando a capacidade financeira dos sócios.

Por exemplo, poderão existir cheques de clientes de suporte aos suprimentos, indiciando que estes não representam dívidas aos sócios, mas omissão de rendimentos.

No limite, em caso de dúvida persistente, e verificadas as condições para o procedimento, poderá ser requerido levantamento de sigilo bancário às contas dos sócios. Este procedimento, apesar de constituir um meio valioso à disposição da procura da prova, é por vezes desvalorizado, na medida em que continua ser demasiado moroso, face à limitação do prazo para conclusão do procedimento inspetivo;

- ✓ Ser analisado o montante das comissões pagas a eventuais intermediários nas vendas, extrapolando as percentagens sobre o valor declarado das transações, procurando a existência de comissões fora dos padrões normais, indiciando valores subjacentes superiores.

O tradicional controlo dos contratos promessa de compra e venda, apesar de no passado ter resultado em volumosas correções aos réditos declarados, atualmente revela-se de pouca importância, pois só por lapso continuarão a manter um contrato com valores divergentes da escritura.

Relativamente à venda de imóveis, poderá ser feito um teste à exaustividade dos registos com grande credibilidade, bastando, para o efeito, consultar a informação contida

na Modelo 11, constante da base de dados da AT. Será possível visualizar a identificação matricial dos bens, a data e valor da transação, identificando o comprador, o vendedor e o enquadramento efetuado para efeitos de IMT.

Desta forma, poderá facilmente ser detetada alguma venda que não tenha sido contabilizada e o valor nominal da contraprestação declarado.

Residualmente, poderão existir contratos promessa de compra e venda, com tradição, não refletidos nestes cruzamentos.

Acresce que, com a identificação matricial do imóvel, deve ser consultado o valor que serviu de base à liquidação do IMT nessa venda. Assim, poderá ser verificado o cumprimento do artigo 64º do Código do IRC, que condiciona a subvalorização do valor das vendas, dispondo o seguinte:

- ✓ Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável, valores normais de mercado, que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT, ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto,
- ✓ Sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao que serviu de base à liquidação do IMT, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável,
- ✓ O contribuinte alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor que serviu de base à liquidação do IMT e o valor constante do contrato,
- ✓ Enquanto adquirente do imóvel, o contribuinte poderá beneficiar da diferença positiva do valor constante do contrato para o valor que serviu de base à liquidação do IMT na compra, bastando, para o efeito, deduzir essa diferença no apuramento do lucro tributável do período em que se apurar o resultado da sua venda posterior.

De forma a não efetuar a correção acima referida, o contribuinte pode recorrer ao disposto no artigo 139º do Código do IRC, fazendo prova do preço efetivo da transmissão do imóvel, ou poderá requerer segunda avaliação nos termos do artigo 76º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)¹⁵.

Exemplo 2:

Uma sociedade imobiliária adquiriu em janeiro de 2011, para revenda e pelo preço de €150.000, um prédio urbano destinado à habitação - o valor que serviu de base à liquidação do IMT foi de €75.000.

A sociedade efetuou melhoramentos no imóvel e procedeu à sua venda em 2013, pelo montante de €90.000 - o valor que serviu de base à liquidação do IMT nesta venda foi de €95.000.

Implicações fiscais:

No ano da venda, a sociedade imobiliária:

- Deverá acrescer ao apuramento do lucro tributável o montante de €5.000, correspondente à diferença entre o valor da venda e o valor que serviu de base à liquidação de IMT nessa operação;
- Poderá deduzir ao apuramento do lucro tributável o montante de €25.000, correspondente à diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor que serviu de base à liquidação do IMT nessa aquisição.

Importa referir, que a redação do mencionado artigo 64º tem conduzido a algumas interpretações incorretas, ao mencionar a correção para o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, se superior ao preço declarado.

Em regra, o IMT incidirá sobre o valor declarado da transação ou o valor patrimonial tributário do imóvel, se superior (n.º1 do artigo 12º do Código do IMT). No entanto, nem sempre é feita esta comparação, existindo casos em que, embora o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel seja superior ao valor da transação, é o valor do contrato que servirá de base á liquidação do IMT, não havendo qualquer correção a efetuar. Um exemplo recorrente é o caso de vendas efetuadas pelo Estado, bem como por

¹⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º287/2003, D.R. n.º262, Série I-A, de 12 de novembro.

arrematação judicial ou administrativa (§16, do n.º 4 do artigo 12º do Código do IMT). Nesta situação, o adquirente não irá beneficiar da diferença positiva para o valor patrimonial tributário do imóvel (se aplicável), no apuramento do resultado da sua venda posterior.

Chama-se ainda à atenção, que nos períodos de tributação anteriores a 2010, nos termos da anterior redação do artigo 64º (ex-artigo 58ºA), não existia qualquer correção ao apuramento do lucro tributável no momento da venda por parte do alienante, enquanto adquirente inicial do imóvel. Para beneficiar da diferença positiva do preço de compra para o valor que serviu de base à liquidação do IMT, o contribuinte tinha de a registar contabilisticamente por via de uma reserva de reavaliação (e regularização de existências) e, portanto, o custo seria relevado diretamente na contabilidade, aquando da venda posterior do imóvel.

“Diremos que no art. 58ºA do Código do IRC optou-se por uma «abordagem fiscal», na óptica do alienante, e por uma abordagem contabilística, na óptica do adquirente” (Guimarães, 2006:35).

De facto, estávamos perante uma forte interferência da fiscalidade na contabilidade, que violava o princípio do custo histórico preconizado no POC, então vigor.

Em termos práticos, verificou-se que os sujeitos passivos utilizaram esta disposição para sobrevalorizar os seus inventários, mas muitas vezes sem real enquadramento na norma fiscal em causa.

A norma estabelece a possível correção do valor do imóvel para o valor que serviu de base à liquidação do IMT na sua aquisição, se superior ao preço então contratado. O que se verificou foi alguns contribuintes abusarem desta disposição e sobrevalorizarem os seus inventários com base em valores não correspondentes ao valor tributário que serviu de base à liquidação do IMT na aquisição, mas correspondentes, nomeadamente, ao valor patrimonial tributário dos bens resultantes da sua transformação.

Exemplo 3:

Uma sociedade de construção adquiriu um terreno rústico. Após o seu loteamento, efetuou a valorização do imóvel de acordo com a avaliação para efeitos do IMI dos lotes de terreno para construção, via reserva de reavaliação/regularização de inventários.

Implicações fiscais:

- Face ao exposto, a sociedade vai empolar os custos dos imóveis aquando da sua venda, não correspondendo aos efetivamente suportados.
- O bem adquirido foi o terreno rústico e a base do IMT, eventualmente liquidado na sua aquisição, não corresponde ao valor patrimonial dos lotes de terrenos que surgiram posteriormente.
- A valorização contabilística efetuada pelo contribuinte não tem qualquer cobertura nos princípios contabilísticos ou em normas fiscais, pelo que o valor da reserva de reavaliação deverá ser acrescido ao apuramento do lucro tributável, no momento da venda do imóvel.

Alterando a redação do ex-artigo 58ºA, com a adaptação do Código do IRC ao SNC, não estando a valorização dos inventários anteriormente prevista de acordo com os princípios contabilísticos (os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo), com a transição POC/SNC deveria ter sido desreconhecida esta reserva e o valor dos inventários correspondente. No entanto, poderão ainda existir estas sobrevalorizações.

Do ponto de vista da auditoria tributária, sugere-se a análise da evolução do valor contabilizado em reservas (de reavaliação e livres, desde o ano de 2004, momento da entrada em vigor da norma, até 2009) de forma a detetar esta contabilização. Detetada a constituição desta reserva (não desreconhecida na transição POC/SNC) deverá concluir-se acerca da sua conformidade com o então artigo 58ºA:

- ✓ Se estiver em conformidade, não se efetuam correções ao custo das vendas, mas também não se permitirá a dedução (extra-contabilística) ao apuramento do lucro tributável, nos termos do atual artigo 64º, pois tal valor encontra-se já refletido na contabilidade;
- ✓ Se a reserva não tem enquadramento na anterior disposição, deverá proceder-se à correção dos custos associados na venda do imóvel.

Mais ainda, deverá ser verificado se os imóveis eventualmente alienados, cujo resultado fiscal beneficiou da dedução prevista no artigo 64º (na prespetiva de adquirente inicial do imóvel), haviam sido adquiridos após o ano de 2004, data inicial da entrada em vigor da norma. Se o imóvel tiver sido adquirido em data anterior, apesar da sujeição à norma enquanto alienante do mesmo, não poderá dela beneficiar enquanto seu adquirente inicial.

Isenção de IMT na aquisição de prédios para revenda

No setor da construção civil é frequente a compra de imóveis para revenda, sendo também habitual os sujeitos passivos aproveitarem da isenção de IMT prevista no artigo 7º do respetivo código.

Nos termos deste artigo, são isentas de IMT as aquisições de prédios, desde que preenchidos cumulativamente os seguintes condicionalismos:

- ✓ O prédio adquirido se destine a revenda,
- ✓ No ano anterior tenha havido o exercício normal e habitual da referida atividade e o sujeito passivo encontra-se coletado para o efeito,
- ✓ Tenha sido apresentada a declaração de rendimentos,
- ✓ Os prédios sejam revendidos no prazo de três anos,
- ✓ Os prédios embora revendidos no prazo legal, não sejam novamente para revenda.

Nos termos do n.º 5 do artigo 11º do Código do IMT, a aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção (devendo ser solicitada a liquidação do IMT respetivo) logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.

Os prédios que fazem parte do ativo das empresas, que têm por objeto a compra de imóveis para revenda, podem estar afetos a dois fins:

- ✓ Revenda ou construção para venda, caso em que serão tratados como mercadorias ou matérias-primas, respetivamente, fazendo parte do ativo corrente,
- ✓ Propriedade de investimento ou ativo fixo tangível (bens que não se destinam a ser vendidos a curto prazo, mas com o objetivo de valorização do capital ou recebimento de rendas ou de serem utilizados no exercício da atividade).

Apenas se enquadram na referida isenção os imóveis adquiridos e constantes do ativo corrente da empresa, não destinados a transformação.

Verifica-se frequentemente que os imóveis não são adquiridos para revenda, mas para construção ou para o ativo fixo tangível da empresa.

Nada impede que uma empresa adquira imóveis para afetar ao seu ativo fixo tangível, ou que, adquirindo-os para revenda, os venha posteriormente a integrar no seu ativo não corrente ou destiná-los à construção, perdendo nesse momento o direito à isenção, devendo solicitar no prazo de 30 dias a liquidação do IMT, que deixou de pagar aquando da aquisição (n.º1 do artigo 34º do Código do IMT).

Acerca do tema existem várias instruções administrativas e Acórdãos, pelo que se faz referência apenas às questões mais frequentemente aplicáveis.

A informação vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2010 002445 - IVE n.º 1004¹⁶, refere que caso se adquira um imóvel para revenda, o qual seja objeto de demolição, sendo o seu destino a reconstrução, este destino é, obviamente, diferente do exigido pela lei, para usufruto da referida isenção.

Por outro lado, a venda de lotes resultantes do fracionamento de um prédio rústico não faz caducar a isenção. Assim como, o arrendamento do imóvel adquirido para revenda não prejudica a isenção, desde que se mantenha a intenção de revenda. De acordo com a informação emitida no âmbito do Processo n.º SI52.0047.90¹⁷, não se verificará essa intenção se o contribuinte ao arrendar o imóvel o transferir do ativo corrente para o ativo não corrente, através do respetivo lançamento contabilístico. Tal entendimento foi

¹⁶ Com Despacho concordante de 24.09.2010, da Subdiretora-Geral dos Impostos da Área do Património.

¹⁷ Despacho de 31.10.1990, DGCI.

reforçado mais recentemente pela informação vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2009 0003860 – IVE n.º 244¹⁸.

A informação vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2010 001009 - IVE n.º 634¹⁹ esclarece que um prédio adquirido ao abrigo da referida isenção de IMT, que posteriormente à sua aquisição seja submetido ao regime de propriedade horizontal, não implica, só por si, a caducidade do benefício previsto naquele preceito. Tal só ocorrerá se tiver havido obras de que resulte uma alteração da estrutura do prédio ou da sua divisão interna.

A Circular n.º 14, de 10 de julho de 1978, da DGCI, relativamente a esta mesma isenção, ainda no âmbito do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações²⁰, tendo-se suscitado dúvidas sobre se a permuta ou troca de prédios que hajam sido adquiridos ao abrigo da isenção, poderiam dela beneficiar, veio sancionar o entendimento de que só a revenda dos prédios poderá considerar-se compreendida na aludida isenção.

Entre vários Acórdãos acerca do mesmo assunto, podemos mencionar o recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2ª Secção), de 28 de novembro de 2012, no âmbito do Processo 529/12, acordando-se (mais uma vez) que para efeitos desta isenção não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda, no seu sentido técnico jurídico.

Também não poderá considerar-se revendido o prédio que foi objeto de um contrato de promessa de compra e venda, ainda que acompanhado de tradição. Para o efeito, a transação deve ser titulada por escritura pública²¹.

Como podemos verificar existe muita doutrina sobre o tema, porque as situações ocorrem e são frequentes.

Do ponto de vista da auditoria tributária, aconselha-se a verificar no cruzamento de dados com a já mencionada Modelo 11, quais os bens adquiridos com isenção de IMT

¹⁸ Com Despacho concordante de 22.01.2010, da Subdiretora-Geral dos Impostos da Área do Património.

¹⁹ Com Despacho concordante de 04.06.2010, da Subdiretora-Geral dos Impostos da Área do Património.

²⁰ Revogado pelo Decreto-Lei n.º287/2003, de 12 de novembro.

²¹ Despacho de 16.07.1965, DGCI.

ao abrigo do referido artigo 7º. Esta informação encontra-se mencionada nesta declaração na coluna da “situação fiscal”, com o código 311. Por vezes, este campo não assume qualquer código, o que poderá também indicar o usufruto deste benefício. Será fácil testar, bastando visualizar na base de dados da AT, se foi ou não liquidado IMT àquele sujeito passivo, na aquisição daquele imóvel.

Face à relação destas aquisições, poderá ser verificado se já passou o prazo dos três anos e se o imóvel já foi alienado, sem ser novamente para revenda. Se ainda estiver a decorrer o prazo, importa verificar qual a contabilização do ativo. Por vezes, encontram-se registados em produtos e trabalhos em curso, no âmbito da atividade de construção para venda, ou ainda, mantendo-se registados em mercadorias, separadamente são contabilizados os custos de construção, dificultando a identificação deste destino. Por vezes ainda, o imóvel está registado no ativo não corrente.

É frequentemente útil a consulta aos registos da Secção de Obras Particulares dos Municípios, verificando a existência de licenças de construção para os referidos imóveis, cujo levantamento faz caducar a isenção.

IVA não dedutível e inversão do sujeito passivo

Nos termos da alínea 30) do artigo 9º do Código do IVA, estão isentas deste imposto as operações sujeitas a IMT. Porém, nos termos do n.º 5 do artigo 12º deste código, os sujeitos passivos que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à referida isenção.

Os sujeitos passivos intervenientes em operações em que tenha ocorrido a renúncia à isenção têm direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada bem imóvel, pelo método da afetação real, segundo as regras definidas nos artigos 19º a 26º do Código do IVA.

Não sendo frequentes as situações de renúncia a esta isenção, não se irá abordar as particularidades associadas, fazendo-se apenas referência ao Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, diploma que estabelece os seus termos e condições.

Assim, na venda de imóveis a regra é a não liquidação de IVA e a não dedução deste imposto suportado a jusante, nos termos do artigo 20º do Código do IVA.

Sendo a regra, no âmbito de uma prestação de serviços (nomeadamente, de um contrato de construção) a liquidação de IVA, com possibilidade da dedução do montante de imposto incidente na aquisição de bens e serviços necessários à sua prestação (nos termos dos artigos 19 a 26º do Código do IVA), na esfera de sujeitos passivos mistos em sede de IVA (que praticam operações com e sem direito à dedução) detetam-se frequentemente situações de dedução indevida deste imposto.

Relativamente a regras de inversão do sujeito passivo, estas são aplicáveis quando, dispendo de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e praticando operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, os sujeitos passivos sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (alínea j), do n.º 1 do artigo 2º do Código do IVA).

O Ofício Circulado n.º 30 101, de 24 de maio de 2007, da Direção de Serviços do IVA, vem esclarecer o âmbito da aplicação desta regra de inversão, nomeadamente, relativamente aos serviços aqui incluídos.

De acordo com estas instruções, no caso de não recebimento da fatura, subsiste a obrigação de autoliquidação, devendo a mesma fazer-se em documento interno e mantendo-se o direito à dedução nos termos gerais do Código do IVA. Ainda que, por causa imputável ao prestador, se verifique atraso na autoliquidação por parte do adquirente, a responsabilidade contra-ordenacional ou pelo pagamento de juros daí decorrente cabe sempre ao adquirente.

Acresce que, com as alterações ao artigo 19º do Código do IVA, introduzidas pelo Orçamento de Estado para 2013, nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito à dedução o imposto que for liquidado por força desta obrigação (n.º8). Deste modo, se não for efetuada a inversão na liquidação do IVA conforme disposto, ainda que o IVA seja liquidado pelo prestador do serviço, ele não poderá ser deduzido pelo adquirente.

Ainda em sede de IVA, importa referir, que relativamente às obras públicas, quando não se aplica a regra da inversão acima mencionada, aplica-se o regime especial de exigência do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas, instituído pelo Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de agosto. Segundo este regime especial, o imposto relativo às empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado, as Regiões Autónomas ou os Institutos Públicos criados pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de junho, é exigível apenas no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido.

Do ponto de vista da auditoria tributária, estando na presença de sujeitos passivos mistos em sede de IVA, é importante:

- ✓ Verificar nas aquisições de bens e serviços imputadas aos centros de custos das obras próprias (construção para venda), se não houve dedução indevida de IVA;
- ✓ Se as aquisições de bens e serviços imputadas aos centros de custos dos contratos de construção/prestação de serviços (cujo o IVA foi deduzido), relacionam-se efetivamente com essas obras;
- ✓ Verificar nas aquisições com inversão do sujeito passivo (nomeadamente, aquisições de serviços de construção civil e aquisições intracomunitárias de bens) se o IVA foi corretamente liquidado, ainda que não deduzido.

Nesta análise, efetuada por amostragem, deverá aferir-se acerca da dedutibilidade do IVA e do gasto e a conexão com a referida obra (correta valorização dos inventários).

2.3.2. Contratos de construção

O início e a conclusão da execução de um contrato de construção, por força da natureza da atividade subjacente, geralmente ocorrem em períodos contabilísticos e fiscais diferentes. Neste sentido, atendendo ao pressuposto de balanceamento dos réditos e dos gastos, o apuramento dos resultados deverá efetuar-se à medida que o trabalho de construção seja executado, eventualmente, em mais de um período de tributação.

2.3.2.1 Breve enquadramento contabilístico

De acordo com a NCRF 19, um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um ativo único (como uma ponte, um edifício, uma barragem ou uma estrada), mas pode também tratar da construção de um número de ativos que estejam intimamente relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final (como por exemplo, a construção de partes complexas de fábricas ou de equipamentos). Incluem também contratos para prestação de serviços diretamente relacionados com a construção do ativo (tais como, serviço de gestor de projetos e arquitetos) e contratos para a restauração ou destruição de ativos e a restauração do ambiente após a demolição de ativos.

Os réditos e os gastos associados aos contratos de construção deverão ser reconhecidos ao longo dos períodos em função da sua execução, pois existindo à partida uma entidade que irá adquirir o ativo, a transferência dos riscos e vantagens pela sua propriedade também ocorrerá ao longo desta execução.

Os gastos relacionados com o trabalho executado, são sempre reconhecidos nos períodos em que são incorridos. Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total associado, as perdas esperadas são reconhecidas de imediato como gasto do período (§36, NCRF 19), constituindo-se uma provisão para contratos onerosos (débito na conta 676, por contrapartida do crédito na conta 296).

De acordo com o §12 da NCRF 19 (em consonância com o §9 da NCRF 20), o rédito do contrato é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução se inicie num período e tenha conclusão em período diferente, é efetuada, em regra, com base no critério da percentagem de acabamento, podendo, no entanto, ser aplicado o método do lucro nulo.

Resumidamente, o rédito é reconhecido:

- ✓ Pelo método da percentagem de acabamento, quando o desfecho da transação possa ser fiavelmente estimado (§22, NCRF 19), ou

- ✓ Pelo método do lucro nulo (o rédito é reconhecido até ao montante do gasto incorrido, sendo os resultados diferidos para o final do contrato), quando o desfecho da transação não possa ser fiavelmente estimado (§32, NCRF 19).

Nos §23 e §24 da NCRF 19 poderão ser consultadas as condições inerentes à consideração de um desfecho de contrato fiavelmente estimado.

O facto de existir a necessidade de fazer revisões de estimativas não implica necessariamente que o desfecho do contrato não seja fiavelmente estimado (§29, NCRF 19), conduzindo o tratamento cumulativo do rédito à aplicação prospetiva das novas estimativas, afetando os resultados desse período e posteriores (§38, NCRF 19 e §31, NCRF 4).

O §30 da NCRF 19 preconiza como métodos para determinar a fase de acabamento:

- ✓ Proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data, estejam para os custos estimados totais do contrato,
- ✓ Levantamentos do trabalho executado, ou
- ✓ Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Importa ainda referir, que nos custos do contrato estão incluídos os custos estimados para retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia (§17, NCRF 19), podendo estar incluídos os custos financeiros, nos termos da NCRF 10.

No âmbito da aplicação da NC-ME, apesar de não estar previsto o tratamento específico dos contratos de construção, o tratamento contabilístico não difere no seu essencial:

- ✓ Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço,

- ✓ Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

Como já referido, os gastos de financiamento não poderão ser capitalizados no âmbito da aplicação da NC-ME.

2.3.2.2 Enquadramento fiscal

Reconhecimento do rédito e do gasto

De acordo com o artigo 19º do Código do IRC, a determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efetuada, obrigatoriamente, segundo o critério da percentagem de acabamento.

Desta forma, independentemente de ser (ou não) fiável o desfecho da transação, terá de se apurar valores que sirvam de base ao apuramento da percentagem de acabamento, o que poderá conduzir, tal como referido por Almeida (2010), a “invenção” de estimativas ou a estimativas “grosseiras”.

Com a adaptação do Código do IRC ao SNC, deixa de ser possível aplicar, para efeitos fiscais, o critério da percentagem de faturação, previsto na Circular n.º 5, de 17 de janeiro de 1990, da Direção de Serviços do IRC, então revogada, deixando de ser possível diferir 5% do volume de proveitos para fazer face a encargos com garantias, passando a aplicar-se nesta matéria, o regime fiscal das provisões para garantias a clientes.

O único método previsto para efeitos fiscais, para determinar a fase de acabamento no final de cada período de tributação, é a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até essa data, estejam para os custos estimados totais do contrato (n.º2 do artigo 19º). Em termos práticos:

$$\text{Percentagem de acabamento} = \frac{\text{Custos incorridos no trabalho executado}}{\text{Custos totais estimados para concluir a obra}}$$

Para efeitos fiscais, atendendo ao princípio da realização, não são relevantes as provisões constituídas para a cobertura de perdas esperadas relativas a contratos de construção (n.º3 do artigo 19º), correspondendo a gastos ainda não suportados. Neste âmbito, relembra-se que o eventual efeito que esta disposição terá nos resultados, devido ao reconhecimento de ativos por impostos diferidos, nos termos da NCRF 25, também deverá ser anulado no apuramento do lucro tributável, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do Código do IRC.

Apesar da oportunidade, aquando da adaptação do Código do IRC ao SNC, o referido artigo 19º continuou a prever o apuramento de resultados apenas quando o tempo de execução do contrato seja superior a um ano, e não quando a execução envolva mais de um período de tributação (questão que já se colocava no âmbito POC). Os esclarecimentos foram prestados pela informação vinculativa emitida no âmbito do Processo n.º 2010004075, PIV n.º 1586²², entendendo-se que nas obras efetuadas que não ultrapassam 12 meses de execução, mas começam num período de tributação e terminam no seguinte, o apuramento dos resultados fiscais é feito de acordo com a opção contabilística do sujeito passivo, numa ótica de balanceamento entre custo e benefício:

- ✓ Periodizando os réditos e gastos do contrato, tendo por referência a fase de acabamento no final do período de tributação, ou
- ✓ Reconhecendo a totalidade dos réditos e gastos em resultados apenas no final da atividade subjacente ao contrato.

Apesar da redação desta informação não ter sido a mais correta, pois contabilisticamente considerar os gastos associados ao contrato apenas no final da sua execução não é opção, entenda-se a alternativa como a aplicação do método do lucro nulo, com apuramento do resultado no final da obra.

Do ponto de vista da auditoria tributária, é importante conferir a correta aplicação do método da percentagem de acabamento, no final de cada período de tributação. Para o efeito, aconselha-se:

²² Com Despacho concordante de 10.02.2011, do substituto legal do Diretor-Geral.

- ✓ A análise dos orçamentos subjacentes aos contratos e dos centros de custo de cada obra (acompanhando com a verificação, por amostragem, da conexão dos custos imputados com a obra respetiva e a dedutibilidade do IVA e do gasto);
- ✓ Solicitação dos mapas de apoio ao apuramento do resultado destas obras, conferindo-se os respetivos cálculos efetuados e valores base, acompanhando com os resultados apurados em períodos anteriores (relativamente às obras já em curso no início do período de tributação);
- ✓ Tendo-se verificado situações em que se continua a contabilizar a obra em curso em inventários (conta 36) ou em gastos a reconhecer (conta 281), estas contas devem ser analisadas, assim como, a conta de rendimentos a reconhecer (282), no que diz respeito ao possível diferimento de proveitos, ainda no âmbito da antiga Circular n.º5/90;
- ✓ Acompanhamento da faturação emitida (verificando a liquidação ou inversão do sujeito passivo em sede de IVA), da conta de réditos associada e das contas de devedores por acréscimo de rendimentos (conta 2721) e de rendimentos a reconhecer (conta 282), conferindo o correto apuramento dos resultados.

Exemplo 4

Assumindo um contrato de construção de um imóvel, com duração superior a um ano, cuja execução se inicia em 2012, nos termos seguintes:

- Rédito do contrato: €1.000.000

- Custos totais estimados para conclusão da obra: €800.000

Supondo em 2012:

- Custos incorridos com a execução da obra: €200.000

- Montante faturado: €220.000

Implicações contabilísticas e fiscais:

Hipótese 1: Aplicação contabilística do método da percentagem de acabamento

Percentagem de acabamento: $200.000 / 800.000 = 25\%$

Contabilisticamente:

- Gastos do período: €200.000

- Rédito do período: $25\% * €1.000.000 = €250.000$ (€30.000 deverão estar refletidos na conta 2721)

Sem correções fiscais

Hipótese 2: Aplicação contabilística do método do lucro nulo

Contabilisticamente:

- Gastos do período: €200.000

- Rédito do período: €200.000 (€20.000 deverão estar refletidos na conta 282)

Acréscimo ao apuramento do lucro tributável no montante de €50.000, de acordo com o método da percentagem de acabamento

Suponhamos agora, que no final de 2012, estima-se que os custos totais poderão ascender a €1.050.000 e que o desfecho estimado é considerado fiável.

Implicações contabilísticas e fiscais:

Percentagem de acabamento: $200.000 / 1.050.000 = 19,05\%$

Contabilisticamente:

- Rédito do período: €190.500 (€29.500 deverão estar refletidos na conta 282)

- Gastos do período: €240.500:

€200.000 incorridos e €40.500 de provisão para a perda esperada:

-Perda total: €50.000;

-Perda já considerada: $€200.000 - €190.500 = €9.500$

- Perda adicional a reconhecer: $€50.000 - €9.500 = €40.500$ (contas 676/296)

Acréscimo ao apuramento do lucro tributável no montante de €40.500

Importa ainda referir, no âmbito da deteção de omissões de contratos de construção, que poderá ser relevante (até como forma de seleção de contribuintes para auditoria) a recolha de informação junto das Câmaras Municipais relacionada com o setor imobiliário, tais como, licenças de construção emitidas. Os respetivos subempreiteiros,

proprietários do Alvará, deverão ter refletido na sua contabilidade o resultado dessas subempreitadas.

Provisão para garantias a clientes

Nos termos da alínea b), do n.º1, do artigo 39º do Código do IRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes, previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

Não sendo aplicável exclusivamente a garantias no âmbito dos contratos de construção, geralmente são a estes associadas devido à anterior possibilidade de diferimento de 5% dos proveitos para fazer face a estas garantias, prevista na revogada Circular n.º5/90.

Desta forma, passa a ser fiscalmente aceite a constituição de provisões para fazer face a garantias a clientes no âmbito da venda de obras próprias, apenas possível para os períodos de tributação que se iniciem após 2010.

Fiscalmente, o montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, efetuadas 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 efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, efetuadas nos mesmos períodos (n.º5 do artigo 39º). Em termos práticos, o limite será assim obtido:

$$\frac{\text{Vendas e prestações de serviços em N, sujeitas a garantias}}{\text{Encargos com garantias em N, N-1 e N-2}} \times \left[\frac{\text{Encargos com garantias em N, N-1 e N-2}}{\text{Vendas e prestações de serviços em N, N-1 e N-2, sujeitas a garantias}} \right]$$

Como já referido, a provisão constituída corresponde a uma das parcelas do numerador da fração utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fração são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados com garantias (§ 17, NCRF 19).

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 receção definitiva da obra (reversão da provisão), na parte em que tenha sido reconhecido como gasto fiscal.

A Circular n.º10, de 5 de maio de 2011, da Direção de Serviços do IRC, esclarece que o limite previsto no n.º 5, do citado artigo 39º, refere-se à dotação anual e não ao montante acumulado da provisão no fim de cada período de tributação, incluindo os gastos financeiros referentes ao reforço da provisão relacionados com o efeito temporal do dinheiro (se aplicável). Refere também, que no mencionado limite estão incluídas a obrigação de garantia constante de contrato escrito e a obrigação legal de prestação de garantia.

Em termos de auditoria tributária, surge uma análise adicional de identificação das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia e dos encargos com esta suportados. Apesar da sensibilização para a necessidade de evidenciar claramente estes mesmos encargos, frequentemente não existem meios válidos de comprovação destes valores, nem contabilisticamente, nem documentalmente.

Acresce que, deverá existir acompanhamento das provisões contabilizadas e aceites fiscalmente, garantindo que o saldo remanescente no final do período de garantia é revertido e tributado.

Exemplo 5

Uma sociedade efetuou as seguintes vendas de imóveis, sujeitas a garantia legal:

<u>Ano 2010</u>	<u>Ano 2011</u>	<u>Ano 2012</u>
€1.000.000	€800.000	€600.000

Suportou os seguintes gastos com garantias a clientes:

- Em 2010: €6.000 - documentos de suporte não evidenciam serviços conexos com reparações, nem obra onde o serviço foi prestado;
- Em 2011: €2.600 - documentos de suporte identificam serviços de reparação em imóvel já alienado.

Em 2012 contabilizou uma provisão para garantias a clientes no montante de €6.000.

Implicações fiscais:

Os gastos com garantias a clientes contabilizados em 2010 não entraram no cálculo da provisão fiscalmente aceite, pois não foi comprovada qualquer conexão com essas garantias.

- Provisão fiscalmente aceite em 2012: €600.000*(€2.600/€2.400.000) = €650
- Acréscimo ao apuramento do lucro tributável no montante de €5.350 (€6.000 - €650)

Regime transitório do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de julho

Nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de julho, os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adoção, pela primeira vez, do SNC, que sejam considerados fiscalmente relevantes, nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

Segundo o teor da informação vinculativa no âmbito do Processo n.º 2011001844²³, este regime transitório não se aplica aquando da adoção pela primeira vez da NC-ME.

²³ Com Despacho de 07.07.2011, do Subdiretor-Geral.

Embora a NC-ME recorra a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos, tal como enunciados no SNC, constitui um modelo de normalização contabilística que opera de forma autónoma, não integrando o SNC. Desta forma, os referidos efeitos nos capitais próprios, desde que sejam considerados relevantes para efeitos fiscais, concorrem, na íntegra, para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2010, período em que ocorre a transição.

Apesar de esclarecedora, será relevante referir que esta informação apenas teve Despacho em julho de 2011. Ora, nesta data, já tinha decorrido o prazo de entrega das declarações de rendimentos do período de tributação de 2010 e, muito provavelmente, com aplicação incorreta do regime transitório a todas as entidades que aplicaram a NC-ME.

De acordo com a Circular n.º8, de 22 de julho de 2010, da Direção de Serviços do IRC, os sujeitos passivos que aplicavam a Diretriz Contabilística n.º 3/91 (tratamento contabilístico dos contratos de construção no âmbito do POC), procedendo na declaração de rendimentos às correções fiscais exigidas pelo (então) artigo 19.º do Código do IRC e pela referida Circular n.º5/90, deixaram de poder efetuá-las. Consequentemente, de forma a garantir igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, deverão igualmente reverter no prazo de cinco anos (de 2010 a 2014), as correções fiscais que vinham efetuando na declaração de rendimentos.

Recordando o disposto na Circular n.º5/90, em termos gerais, a determinação dos resultados das obras de carácter plurianual seria feita com base na comparação entre a percentagem de faturação e a percentagem de acabamento, associadas ao contrato de construção, até final do período de tributação (nos termos expostos no Anexo IV), prevendo a possibilidade de diferimento até 5% dos proveitos, para fazer face a encargos com garantias a clientes.

Exemplo 6

Assumindo um contrato de construção de um imóvel (com desfecho fiavelmente estimado), cuja execução se inicia em 2009, nos seguintes termos:

- Rédito do contrato: €1.000.000
- Custos totais estimados para conclusão da obra: €800.000

Supondo em 2009:

- Custos incorridos com a execução da obra: €200.000
- Montante faturado: €210.000

Implicações contabilísticas e fiscais:

Percentagem de acabamento: $200.000 / 800.000 = 25\%$

Percentagem de faturação: $210.000 / 1.000.000 = 21\%$

Tratamento em sede de SNC e IRC após 01/01/2010

- Gastos do período: €200.000
- Rédito do período: $25\% * €1.000.000 = €250.000$

Lucro tributável associado: €50.000

Tratamento em sede de IRC antes de 01/01/2010 (aplicação da Circular n.º5/90)

- Gastos do período: €168.000 ($21\% * €800.000$)
- Rédito do período: €199.500 [$€210.000 * (1 - 5\%)$]
- (Variação da produção: $€200.000 - €168.000 = €32.000$)
- (Proveitos diferidos - 5% para garantia: €10.500)

Lucro tributável associado: €31.500

A diferença entre os lucros tributáveis associados à execução deste contrato, conduz a uma variação patrimonial positiva na transição POC/SNC, no montante de €18.500 ($€50.000 - €31.500$), a considerar no apuramento do lucro tributável, em partes iguais, nos períodos de tributação de 2010 a 2014.

Nos termos da referida Circular n.º8/2010, não estando prevista, anteriormente ao período de 2010, a provisão para garantias a clientes, caso os sujeitos passivos, à data da transição para os novos normativos contabilísticos, tenham contabilizado essa provisão 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, não sendo relevante para efeitos fiscais.

Não estando especificado no regime transitório qual o tratamento fiscal dado aos ajustamentos de transição em situações como a cessação de atividade ou operações de reestruturação (fusões ou cisões), a informação vinculativa emanada no âmbito do Processo n.º2013 0001012²⁴, vem esclarecer o seguinte:

- 1) Os ajustamentos que ainda não tenham sido considerados devem sê-lo no período de tributação em que ocorre a cessação de atividade,
- 2) Nas situações de fusão ou de cisão com dissolução da sociedade cindida, nos casos em que seja aplicável o regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 74º do Código do IRC, os ajustamentos continuam a ser efetuados em sede da(s) sociedade(s) beneficiária(s). Não sendo aplicável à operação em causa o citado regime, compete à sociedade fundida ou cindida proceder de acordo com o ponto 1.

Do ponto de vista da auditoria tributária será fundamental a identificação destes movimentos de transição, através dos balanços de encerramento de 2009 e de abertura de 2010. Neste âmbito, alerta-se que poderão existir proveitos diferidos no balanço de encerramento de 2009, para fazer face a encargos com garantias:

- ✓ Sem que exista a obra em inventário (obra concluída ou aplicação da Diretriz Contabilística n.º3/91),
- ✓ Que já não deviam constar no balanço porque o período de garantia terminou em período anterior a 2010 – não se aplica o regime transitório, sendo o saldo remanescente tributado no final do período da garantia, ou
- ✓ Relativos a vendas em que o dono da obra era o próprio sujeito passivo, para as quais não era aceite este diferimento – não se aplica o regime transitório, sendo tributados no período do seu diferimento.

²⁴ Com Despacho de 30.04.2013, do Diretor-Geral.

Conclusão

A presença do inspetor tributário é algo indesejável pela maioria dos contribuintes. Ainda assim, é reconhecida a sua importância na promoção da equidade e prevenção fiscal e na arrecadação da receita necessária à ação social do Estado.

Reconhecidas as exigências cada vez maiores de eficiência, a atuação do inspetor tributário deve ser planejada, programada e orientada. O tempo no contribuinte deve ser apenas o indispensável, evitando uma presença prolongada indesejável e promovendo a eficiência na auditoria.

Com efeito, o objetivo deve ser a aferição, com alguma certeza, da regularidade fiscal dos contribuintes e não a sua análise exaustiva. O risco de auditoria existe e deve ser assumido pela AT, na sua busca incessante por correções e eficiência.

Importa realçar que estes dois objetivos - correções e eficiência – nem sempre são convergentes.

Não sendo os contribuintes a inspecionar selecionados numa “bola mágica”, parece incoerente associar a eficiência essencialmente ao montante das correções efetuadas.

O próprio “Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014” pressupõe que o cumprimento voluntário das obrigações fiscais constitui um elemento crucial para a eficiência dos sistemas fiscais modernos. Ora, este discurso não é consistente com os objetivos quantitativos crescentes em matéria de correções a efetuar, correndo-se o risco de atuação de má fé, não esclarecendo nem divulgando para se poder corrigir, ou num pior cenário, corrigir sem estar reunida a prova suficiente e apropriada.

O “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal”, realizado em 2009, já recomendava uma reanálise crítica dos sistemas de avaliação, no sentido de harmonizar e ter presente critérios de natureza quantitativa e qualitativa, conjugados de forma adequada e equilibrada, sob pena de ser fator eventualmente suscetador, a montante, do aumento de litígios e do contencioso pendente.

Sendo uma questão polémica, enquanto profissional da minha área não poderia deixar de partilhar este problema, que está presente no dia-a-dia dos profissionais da minha atividade e que conduz a desmotivação e competição pouco saudável entre os colegas.

Não poderia invocar a eficiência neste trabalho sem referir que a eficiência na atuação do inspetor tributário nem sempre se traduz em correções, nem poderá ser este o objetivo incessante e aparentemente contraditório com o original discurso da AT.

Importa um trabalho idóneo e íntegro, tecnicamente correto e sem desperdício de recursos, importa detetar as irregularidades e promover a sua correção e repressão, importa apoiar e prestar um serviço de qualidade ao contribuinte e desenvolver ações de prospeção que desmotivem futuras evasões. A qualidade e eficiência do profissional não deveriam estar associadas ao montante de imposto que consegue liquidar.

Por outro lado, a adaptação de normas fiscais no sentido da diminuição da evasão fiscal, tais como as regras de avaliação para efeitos de IMI, com reflexos no apuramento da matéria coletável do IRC e do IRS, vem diminuir correções que se faziam sentir nas respetivas áreas de intervenção, nomeadamente, no setor da construção para venda, no âmbito da subavaliação dos preços declarados dos imóveis.

É certo que novos desafios se vão colocando, como os derivados das alterações contabilísticas e fiscais, devendo ser promovidas metodologias atualizadas com a própria complexidade das fraudes fiscais e economia paralela, no entanto, considerando as dificuldades do setor da construção civil, é impensável acreditar que o setor poderá contribuir no período de crise, em matéria de bases tributáveis, da mesma forma como contribuiu em anos anteriores a 2008.

Lista de Referências Bibliográficas

Almeida, Luís (2010) “Tratamento contabilístico e fiscal dos contratos de construção a partir de 1 de Janeiro de 2010” *Revista de Revisores e Auditores*. 49, 40-43.

Afonso, Óscar (2013) “O “enorme” peso da economia paralela em Portugal”, <http://www.ionline.pt/iOpiniaio/enorme-peso-da-economia-paralela-portugal> [3 de março de 2013].

Bastos, Rui Manuel P. da Costa (2004) “Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual”, <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%c3%a1ria.pdf> [13 de novembro de 2012].

Canedo, João M; Guedes, Olga; Monteiro, Ana Isabel Cordeiro (2007) “Manual de Auditoria Tributária”. *DGCI*. Lisboa.

Costa, Carlos B. (2010) *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 9.^a edição.

CPCI (2010) *Estratégia para a Dinamização da Construção e do Imobiliário*. Lisboa: CPCI, http://www.cpci.pt/wp-content/uploads/2010/10/Estudo_CPCI.pdf [13 de Fevereiro de 2013].

Gil, Catarina (2012) *Relatório Anual do Sector da Construção em Portugal-2011*. Lisboa: INCI, http://www.base.gov.pt/oop/downloads/Relatorio_anual_Construcao_2011.pdf [5 de fevereiro de 2013].

Guimarães, J. F. Cunha (2006) “Valor Patrimonial Tributário – Quo Vadis?” *Revista da OTOC*. 75, 34-45.

Ministério da Economia e do Emprego; Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território; CPCI (2013) “Compromisso para a Competitividade Sustentável do Sector da Construção e Imobiliário”. *Ministério da Economia e do Emprego*. Lisboa, <http://www.cpci.pt/wp->

[content/uploads/2013/03/Compromisso_Constru%C3%A7%C3%A3o e Imobiliarrio.pdf](content/uploads/2013/03/Compromisso_Constru%C3%A7%C3%A3o_e_Imobiliarrio.pdf) [20 de março de 2013].

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011) *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano_combate_fraude_evasao_fiscal.pdf [5 de dezembro de 2013].

Ministério das Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais (2009) *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf [7 de março de 2013].

Legislação e Normas

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2ª Secção), de 28 de novembro de 2012. Processo 529/12, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b124ce6cd575d2f80257acb003ed232?OpenDocument&ExpandSection=1> [5 de junho de 2013].

Aviso n.º6726-A/2011, da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Diário da República n.º51 – Série II, Suplemento, 14 de março. Norma Contabilística para Microentidades.

Circular n.º10/2011, de 5 de maio. DGCI. Direção de Serviços do IRC.

Circular n.º8/2010, de 22 de julho. DGCI. Direção de Serviços do IRC.

Circular n.º5/1990, de 17 de janeiro. DGCI. Direção de Serviços do IRC.

Circular n.º14/1978, de 10 de julho. DGCI. 4ª Repartição.

Decreto-Lei n.º158/2009, Diário da República n.º133 – Série I, de 13 de julho.
Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º159/2009, Diário da República n.º133 – Série I, de 13 de julho.
Adaptação do Código do IRC ao SNC.

Decreto-Lei n.º381/2007, Diário da República n.º219 – Série I, de 14 de novembro. Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3.

Decreto-Lei n.º 287/2003, Diário da República n.º262 – Série I - A, de 12 de novembro. Reforma da Tributação do Património.

Decreto-Lei n.º 398/98, Diário da República n.º290 – Série I - A, de 17 de dezembro. Lei Geral Tributária.

Decreto-Lei n.º 413/98, Diário da República n.º301 – Série I - A, de 31 de dezembro. Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária.

Decreto-Lei n.º 204/97, Diário da República n.º183 – Série I - A, de 9 de agosto. Regime especial de exigência do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, Diário da República n.º277 – Série I, 2º Suplemento, de 30 de novembro. Código do IRC.

Decreto-Lei n.º 394-B/84, Diário da República n.º297 – Série I, 2º Suplemento, de 26 de dezembro. Código do IVA.

International Standards on Auditing (ISA) 500. Audit Evidence.

International Standards on Auditing (ISA) 230. Audit Documentation.

International Standards on Auditing (ISA) 530. Audit Sampling.

Ofício Circulado n.º 30 101, de 24 de maio de 2007. DGCI. Direção de Serviços do IVA.

Portal da Finanças. Informação Fiscal – Informações vinculativas.
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/ [maio de 2013].

ANEXOS

ANEXO I – Assertões com implicações de natureza fiscal

Assertão	Existência
Definição	Ativos, passivos e interesses no capital próprio existem numa determinada data.
Exemplo	Simulação da existência de um ativo fixo tangível, deduzindo depreciações aos resultados e/ou cujo investimento permite usufruir de benefícios fiscais.
Assertão	Direitos e Obrigações
Definição	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos e os passivos são obrigações da entidade.
Exemplo	Existência de um ativo (ex.edifício) ou de um passivo (ex.empréstimo) que formalmente pertencem à empresa, mas que estão gratuitamente ao "serviço" de outra entidade - os gastos suportados com este ativo (como depreciações e despesas de conservação e manutenção) ou com esse passivo (juros) não são fiscalmente dedutíveis, pois não contribuem para a realização de rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora.
Assertão	Ocorrência
Definição	As transações e os acontecimentos que estão registados ocorreram e relacionam-se com a entidade.
Exemplo	Contabilização de faturas falsas.
Assertão	Valorização e Imputação
Definição	Ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes da valorização ou imputação estão apropriadamente registados.
Exemplo	Sobrevalorização de inventários, empolando o custo das vendas, ou sobrevalorização das imparidades em créditos, cuja a cobrança não é duvidosa.
Assertão	Plenitude, Integralidade ou Totalidade
Definição	Não há ativos, passivos, interesses no capital próprio, transações ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar.
Exemplo	Omissão de vendas ou de prestações de serviços.
Assertão	Exatidão e Corte
Definição	Quantias e outros dados relativos a uma transação ou acontecimento foram apropriadamente registados e o réditu ou gasto imputado ao período contabilístico correto.
Exemplo	Existência de vendas contabilizadas por valores inferiores aos preços praticados ou em períodos a que não respeitam.
Assertão	Classificação
Definição	Transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
Exemplo	Existência de transações que deveriam ser registadas em contas apropriadas de resultados e foram camufladas em contas de balanço.

Fonte: Elaboração própria, baseada em Costa (2010) e no “Manual de Auditoria Tributária”, DGCI (2007).

ANEXO II – Avaliação do risco de incumprimento fiscal

Análise da informação financeira e fiscal disponível / revisão analítica global	Conhecimento do negócio, da gestão e da proatividade fiscal
<p>Engloba, nomeadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ O enquadramento fiscal (quais as incidências a que está sujeito, eventuais isenções e benefícios fiscais); ✓ Verificação do cumprimento geral das obrigações declarativas e do pagamento de impostos; ✓ Análise das declarações fiscais do ponto de vista formal e de coerência (por exemplo, os inventários iniciais no período N devem coincidir com os finais de N-1); ✓ Análise comparativa dos principais saldos constantes das demonstrações financeiras e das declarações fiscais, com os dados relativos a períodos anteriores (por exemplo, através da Informação Empresarial Simplificada (IES), analisar a evolução do volume de negócios e variações das principais contas); ✓ <i>Scanning</i> para transações não usuais ou de elevada materialidade; ✓ Cruzamento das declarações fiscais do contribuinte com informação externa (por exemplo, comparando os rácios do contribuinte com os do setor de atividade e identificando divergências em operações efetuadas e declaradas por terceiros – anexos O e P da declaração anual/IES). 	<p>Engloba, nomeadamente:</p> <p>Conhecimento do negócio</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Regras e regulamentos do setor, mercados em que opera, concorrência, nível geral da atividade económica e do setor; <p>Conhecimento da gestão</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Grupo empresarial em que insere, estrutura empresarial, integridade dos sócios e gestores, experiência dos responsáveis da gestão; <p>Proatividade fiscal</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Cooperação do técnico oficial de contas, existência de operações com entidades com as quais existam relações especiais (preços de transferência), recurso a consultoria externa, existência de processos fiscais em contencioso, eventuais correções resultantes de auditorias anteriores. <div style="text-align: center; background-color: #d9e1f2; padding: 5px; border: 1px solid black; margin: 10px 0;">Controlo Interno</div> <p>Engloba, nomeadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Organização, registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos.

Fonte: Elaboração própria, baseada no “Manual de Auditoria Tributária”, DGCI (2007).

ANEXO III – Procedimentos para obtenção da prova de auditoria

Inspeção	Consiste na verificação de documentos: ✓ Partindo de um registo contabilístico para o documento de suporte – chamado teste à realidade dos registos. Essencial à verificação da dedutibilidade dos gastos contabilizados; ✓ Partindo de um documento para o registo contabilístico – chamado teste à exaustividade dos registos. Essencial à verificação do registo de todos os rendimentos do período;
Exame físico	Identificação física, em termos quantitativos ou qualitativos, de um registo ou item contabilístico. Por exemplo, contagem dos inventários.
Procedimentos analíticos	Análise sistemática ou comparativa entre informação relacionada, visando determinar a coerência entre os registos ou outros dados conhecidos. Por exemplo, os inventários finais do ano N-1 devem coincidir com os iniciais do ano N, ou ainda, os rendimentos a reconhecer constantes do encerramento do ano N-1 e não constantes no encerramento do ano N, em regra, deverão ter influenciado os resultados no ano N.
Varrimento (<i>scanning</i>)	Exame visual de registos contabilísticos ou de documentos, pesquisando anomalias ou inconsistências. Por exemplo, valores elevados em regularizações de inventários.
Recálculo	Repetição de cálculos efetuados pelo contribuinte.
Indagação	Realização de perguntas ao contribuinte com o objetivo de esclarecimento de assuntos com eventuais implicações na execução da auditoria ou no apuramento do seu resultado fiscal.
Observação	Visualização da atividade do contribuinte, em termos de movimentação de pessoas, bens, documentos, etc.
Confirmação	Cruzamento de informação, de forma a determinar a realidade e exaustividade dos registos. Por exemplo, cruzando as vendas de imóveis declaradas pelo sujeito passivo com os atos por si outorgados, constante da Modelo 11 (atos e contratos sujeitos a impostos sobre o rendimento e sobre o património) entregue, nomeadamente, pelos Cartórios Notariais.

Fonte: Elaboração própria, baseada no “Manual de Auditoria Tributária”, DGCI (2007).

ANEXO IV – Resumo da Circular n.º5/90, da Direção de Serviços do IRC

Grau de acabamento > Percentagem de faturação	Era considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores faturados, que não tinham sido ainda incluídos nos resultados em exercícios anteriores, sendo considerados como custos os que correspondiam a um grau de acabamento igual à percentagem de faturação, deduzidos dos já tidos em conta em exercícios anteriores, transitando os restantes em obras em curso.
Grau de acabamento < Percentagem de faturação	Apenas era considerada como proveito do exercício a parte da faturação efetuada que, deduzida da já levada a proveitos em exercícios anteriores, fosse igual ao grau de acabamento atingido pela obra, sendo considerados como custos do exercício a totalidade dos já incorridos que ainda não tinham sido tidos em conta em exercícios anteriores.
Grau de acabamento = Percentagem de faturação	Era considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores faturados, que não tinham sido ainda incluídos nos resultados de exercícios anteriores, sendo considerados como custos do mesmo exercício a totalidade dos que ainda não tinham sido tidos em conta em exercícios anteriores.

Fonte Elaboração própria, baseada na Circular n.º5/90, da Direção de Serviços de IRC.