

# A importância do sistema de inventário permanente



ELSA MARVANEJO  
DA COSTA  
consultora da Ordem dos  
Contabilistas Certificados

Vários diplomas legais relativos à atribuição de benefícios fiscais impõem como condição de acesso aos mesmos que os sujeitos passivos disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística aplicável.

No passado, assistimos a correções fiscais no âmbito de procedimentos inspetivos, por se entender que a contabilidade não estava regularmente organizada pelo facto de não terem sido realizados os registos contabilísticos decorrentes da adoção do sistema de inventário permanente (SIP), quando os sujeitos passivos a isso estavam obrigados. Procederam-se a correções fiscais ao imposto apurado pelos sujeitos passivos, eliminando-se as deduções que tinham sido consideradas com benefícios fiscais.

Esta possibilidade alarmou os profissionais desta área. E logo a AT foi forçada a emitir esclarecimentos, que surgiram através do Ofício-circulado n.º 20193/2016, de 23 de junho. Para tal, uma vez que se tratava de matéria de natureza contabilística, a AT solicitou previamente a intervenção da Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

Em resposta ao pedido de parecer solicitado pela Direção de Serviços do IRC, a CNC determinou que:

«(...) a) Resulta do ponto 1.1 do anexo I ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que o sistema de inventário permanente não é um instrumento contabilístico que integre o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), constituindo antes, nos termos previstos no artigo 12.º desse diploma, uma obrigação das entidades a quem seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE;

b) O facto de uma entidade não adotar o sistema de inventário permanente quando a tal estiver obrigada, não permite concluir, por si só, que não foi adotado o SNC e não impede que as suas demonstrações financeiras apresentem de forma verdadeira e apropriada a sua posição financeira, desempenho financeiro e alterações na posição financeira (...).»

Na ótica contabilística, não poderia resultar outra conclusão, pois o SNC é um modelo contabilístico formado por um conjunto de instrumentos normativos que se restringem à contabilidade externa ou financeira, mas não à contabilidade interna, analítica ou de custos. Efetivamente, os instrumentos que integram o SNC não possuem referências explícitas aos sistemas de inventário, adotar, ou não, o SIP, ou a periodicidade e moldes que em tal ocorre, é uma decisão de gestão e de organização interna, sem prejuízo da obrigatoriedade legal para tal. Será um meio para alcançar um fim.

Perante o entendimento emitido pela CNC, órgão supremo em matérias de natureza contabilística, a direção de

Serviços de IRC foi obrigada a recuar. Concluindo, em doutrina administrativa, que «(...) o facto de uma entidade não adotar o sistema de inventário permanente, estando a tal obrigada, não é só por si razão para se concluir que não foi adotado o SNC e que a contabilidade não se encontra regularmente organizada (...).»

Todavia, prevê a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável, nos termos do artigo 57.º do Código do IRC e dos artigos 87.º e 88.º da Lei Geral Tributária, quando a inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade impossibilitem o controlo dos inventários e, conseqüentemente, a confirmação de que as demonstrações financeiras apresentem de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e as alterações na posição financeira. Naturalmente que a AT não está alheia à relevância dos inventários no apuramento do resultado do período, reservando e dando conhecimento da sua atuação em determinadas situações de incumprimento.

Por fim, a AT aceita também para efeitos fiscais que o registo contabilístico em SIP possa ser efetuado, pelo menos, no final de cada mês, uma vez que tal periodicidade não está legalmente estabelecida. Sendo que a determinação de tal periodicidade deve atender à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e à relação entre o custo a suportar com a obtenção da informação e o benefício dela resultante. Na realidade, permite-se a utilização de um SIP, digamos com periodicidade diferida,

isto é, a informação acerca dos stocks e do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC) não será obtida ao momento, mas será com base numa periodicidade adaptada à entidade, sempre num equilíbrio gasto/benefício.

Este episódio relatou mais uma grave interferência da fiscalidade na contabilidade. Relevando também a fragilidade de certas temáticas, nomeadamente a falta de suporte contabilístico perante procedimentos de ordem prática. A enorme possibilidade de “gestão” do resultado do período via inventários e a significativa importância que estes representam nas demonstrações financeiras são também fatores de preocupação, quer dos gestores quer da própria AT.

### NCRF: um instrumento central do SNC

Uma contabilidade estará organizada de acordo com o SNC quando respeita e aplica os instrumentos que compõem este sistema e que se encontram enunciados no ponto 1.3 do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, nomeadamente: estrutura concetual; modelos de demonstrações financeiras; código de contas; normas contabilísticas e de relato financeiro e normas interpretativas. Conforme se indica no ponto 2.1.6 do anexo ao SNC, «na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis.»

Contudo, em lado algum deste conjunto de elementos é feita referência a sistemas de inventário, à exceção da norma que a tal obriga.

É no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 que se impõem que as entidades a que seja aplicável o SNC ficam

obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, de forma a ser possível identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade, custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos. Será também neste normativo que se referem as diversas situações de dispensa, nomeadamente para as microentidades e outras situações decorrentes do tipo de atividade exercida.

As NCRF são um instrumento central do SNC, identificam os procedimentos a adotar no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras de uma entidade.

A NCRF 18 prescreve o tratamento para os inventários, assumindo que um aspeto primordial na sua contabilização é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Inclusive, nem nas divulgações elencadas no anexo, nas demonstrações financeiras, é feita qualquer referência a sistemas de inventário. As divulgações enumeradas referem-se:

- Às políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada;
- Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas;
- Quantia de inventários escritura-

da pelo justo valor menos os custos de alienação (no caso de corretores/negociantes);

- Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- Quantia de ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período;
- Quantia de reversão de ajustamento reconhecida, nomeadamente, como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período;
- Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários;
- Quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos;
- Quantia de juros incluídos nos custos de produção de inventários.

### Os inventários

O SIP localizado na área da contabilidade interna funciona como mecanismo de controlo, um procedimento que permite determinar ao momento o custo dos produtos (com impacto no resultado líquido do período e, consequentemente, na demonstração de resultados) e o valor dos inventários em armazém (com impacto no ativo corrente e consequentemente no balanço).

Estes ativos – os inventários – são itens de extrema importância especialmente em empresas de produção ou comerciais, representando verbas materialmente relevantes.

Vejam os de que se trata quando falamos de inventários.

Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários

também englobam produtos acabados, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis, aguardando o seu uso no processo de produção.

Consequentemente, as classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias-primas, consumíveis de produção, materiais, trabalhos em curso e produtos acabados. No caso de um prestador de serviços, os inventários, que podem ser descritos como trabalhos em curso, incluem os custos do serviço.

O normativo contabilístico determina que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar tais itens no seu local e condições atuais (prontos para a utilização pretendida).

Tal mensuração ou sistema de custeio adaptado será tanto mais complexo consoante a atividade exercida, organização e dimensão da entidade. Por exemplo, uma empresa comercial facilmente apura o custo da mercadoria, além do preço pago pela aquisição poderá ser acrescido o gasto com o transporte e outros custos diretamente atribuíveis a essa compra.

Já se estivermos perante uma empresa industrial, além do custo de compra das matérias-primas e outros materiais, haverá que considerar os custos de conversão diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta, gastos gerais de produção fixos e variáveis e outros custos incorridos para os colocar no seu local e condição atuais.

### Sistemas de custeio

Para que determinado item seja produzido são necessárias diversas ati-

vidades consecutivas para calcular o consumo de inputs, estando o resultado destas atividades diretamente ou indiretamente relacionado com o custo da produção. Este custo é a base para o cálculo dos inventários finais e do custo dos produtos vendidos (CPV). De forma a quantificar o custo da produção, existem sistemas de custeio que permitem obter essa valorização: sistema de custeio total (SCT), sistema de custeio variável (SCV), sistema de custeio racional (SCR), sendo este último o recomendado pela NCRF 18.

No custeio global, os custos dos produtos são calculados com base nos custos apurados pela contabilidade no período, sejam de natureza fixa ou variável. O custo do produto engloba o custo real das matérias-primas e os custos de transformação reais apurados através da soma dos custos diretos.

No custeio variável só se consideram os custos variáveis para o cálculo do custo do produto fabricado, uma vez que apenas estes custos variam com o nível de produção. Quanto aos custos fixos da fábrica, por estes não dependerem da variação da produção, mas antes custos que a empresa tem de suportar para poder produzir, estes são considerados pela contabilidade como custos do período, sendo por isso retirados à margem bruta dos produtos.

O custeio racional é um método de cálculo dos custos de produção que tem como objetivo isolar os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos quer dos produtos. O coeficiente de imputação racional é obtido através do quociente entre a atividade real e a atividade normal e aplicado aos custos de transformação fixos. Este sistema de custeio não inclui a parte dos custos fixos ou de estrutura correspondentes à capacidade não utilizada, os custos fixos con-

siderados no custo de produção, apenas correspondem à atividade real.

Os métodos do sistema de custeio tradicional continuam a ser aplicados nos dias de hoje, no entanto, não são suficientes para as novas exigências do mercado global, evolução tecnológica e as novas abordagens, assim são atualmente utilizados outros sistemas de custeio contemporâneos, dos quais destacamos: o custeio por atividade (ABC), o custo ciclo de vida do produto, o custo-alvo e o custo Kaizen.

Apurado o custo de produção ou o custo de aquisição dos bens, compete às entidades selecionar e adotar o método de valorização que melhor se adequa às suas necessidades.

### Custo dos inventários

De acordo com a NCRF 18, o custo dos inventários de itens que não são permutados constantemente e de bens ou serviços produzidos e separados para projetos específicos deve ser calculado através da identificação específica dos seus custos individuais. O custo dos inventários que não seja tratado da forma descrita anteriormente, deve ser calculado por um de dois métodos de valorização dos inventários: através do *first in, first out* (FIFO) ou pelo custo médio ponderado (CMP). A utilização do CMP conduz a que o valor das mercadorias esteja mais ajustado em períodos de inflação, em comparação ao FIFO. Contudo, este último fornecerá informação sobre o valor mais atual das mercadorias.

Após a tomada de decisões acerca do sistema de custeio e do método de valorização, refira-se que destas opções que se encontram previstas na NCRF 18 importa decidir o sistema de inventário a utilizar. Efetivamente, os inventários são registados através da

contabilidade, fornecendo esta informação sobre a quantidade e o valor dos mesmos, sendo necessário, posteriormente, aquando da sua venda, apurar o CMVMC. Este custo pode ser apurado através de dois sistemas: o sistema de inventário permanente ou o sistema de inventário intermitente.

Basicamente, no sistema de inventário intermitente, o CMVMC será registado apenas no final do ano. Durante todo o período económico irão ser reconhecidos os rendimentos resultantes da venda dos produtos, configurando-se as compras destes como ativo. Será só aquando da contagem das existências finais do final do período que o custo dessas vendas será determinado, ocorrendo assim o desconhecimento do ativo, por registo do gasto. Neste sistema de inventário, a contabilidade não evidencia a todo o momento, de forma direta, o resultado já alcançado.

No SIP, o reconhecimento do gasto das vendas ocorre em simultâneo (ou com uma periodicidade próxima) com o rendimento obtido com essa alienação. O resultado obtido com a venda das mercadorias é evidenciado na contabilidade logo aquando da sua venda. O recurso a sistemas de informação integrados será fundamental para este processo. Mas obviamente que, com a adoção do SIP, a informação contabilística será sempre mais útil, na medida em que os resultados e o balanço da empresa correspondem à sua realidade económica em todos os momentos.

Este sistema de inventário, cuja utilização se justifica em entidades de alguma dimensão, não contribui apenas para a qualidade de informação financeira. Esta decisão ou utilização em virtude da obrigatoriedade para esse efeito, trará benefícios ao nível da gestão de stocks. O conhecimento atempado da quantidade existente dos

diversos produtos, assim como toda a análise daí decorrente pelo efeito histórico da informação, conduzirão a uma maior eficiência nessa área.

Por outro lado, não podemos estar alheios a outra obrigatoriedade legal nesta temática: a comunicação dos inventários durante o mês de janeiro, com referência a 31 de dezembro do ano anterior. A AT, consciente dos benefícios ao nível da informação financeira e do controlo da mesma, além da obrigatoriedade de adoção deste sistema de inventários (a par das dispensas previstas), estabeleceu a necessidade de um outro procedimento, a sua comunicação. O diploma legal obriga, inclusive, a que a comunicação dos inventários ocorra com informação das suas quantidades e valorização, sendo que este último aspeto tem vindo sucessivamente a ser adiado mediante despachos publicados pelo SEAF.

Em simultâneo, com a preocupação pelo cumprimento das diversas obrigações legais, os gestores das diversas entidades tomarão as suas decisões no âmbito dos inventários em prol da obtenção de informações financeiras fidedignas e que estas sejam úteis na tomada de decisões.

O objetivo da contabilidade é o processamento da informação por forma a reportar dados financeiros que sejam relevantes e fidedignos para os utilizadores das demonstrações financeiras. O parágrafo 1 da estrutura concetual (EC) prevê que as demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação, que seja útil na tomada de decisões económicas, devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utilizadores. Assim, a responsabilidade dos decisores é enorme, pois a forma como o sistema contabilístico absorve a informação e a transmite para o exterior dependerá,

em larga medida, das opções efetuadas e traduzir-se-á também em diferentes desempenhos (demonstração de resultados), posição financeira (balanço) e alterações financeiras da entidade (demonstração dos fluxos de caixa).

A informação produzida será analisada por diferentes stakeholders que não apenas os donos das empresas. Esta informação terá relevância no campo tributário, junto da AT, no plano financeiro, por exemplo junto de um banco para efeitos de um empréstimo bancário, etc.

A flexibilidade de procedimentos que é possível neste domínio permite uma certa gestão dos resultados obtidos. Ou seja, os decisores podem utilizar a subjetividade das normas contabilísticas para assim obter determinadas demonstrações financeiras, tudo dentro dos limites legais.

Considerando que os inventários constituem uma grande parte dos ativos correntes nas empresas industriais e comerciais, os caminhos a seguir ao nível da valorização na fase de produção, manutenção em armazém e apuramento desse custo aquando da sua venda, conduz a diferentes valores do custo (consoante as opções seguidas), influenciando também a rúbrica dos inventários finais.

Efetivamente, a valorização dos inventários tem sido um ponto sensível na área da contabilidade, pois o seu apuramento é um elemento fundamental, não só para cálculo do lucro, como também tem impacto no valor dos ativos correntes, podendo influenciar a posição financeira da entidade. Desta forma, é necessário que o valor dos inventários seja correto, de maneira a satisfazer as necessidades dos utilizadores e ser traduzido como informação financeira real e útil aos seus diversos utilizadores. Consideramos que a adoção do SIP contribuirá para esse sucesso.