

# Inventários — Sistema de Inventário Permanente



DANIELA CUNHA  
consultora da Ordem dos  
Contabilistas Certificados  
comunicacao@occ.pt

A contabilidade tem um papel fundamental no apoio à gestão, por intermédio da implementação do sistema de inventário e das políticas de valorimetria

**N**a atividade das empresas os inventários podem ser dos ativos mais importantes, uma vez que o seu valor pode representar uma percentagem bastante elevada do total do ativo, ao mesmo tempo que pode gerar dificuldades de controlo, manuseamento e mensuração.

Um elevado valor no inventário de uma entidade, para além do risco da sua desvalorização, pode levar a elevados custos de manutenção. Por outro lado, uma reduzida quantidade de inventários pode levar a riscos de rutura e impedir a satisfação das necessidades dos seus clientes, fazendo a empresa perder a possibilidade de vender. Motivos pelos quais os inventários devem ser geridos com elevada atenção.

Para tal, a contabilidade tem um papel fundamental no apoio à gestão, por intermédio da implementação do sistema de inventário e das políticas de valorimetria.

A definição de inventário é apresentada pela Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 18 (NCRF 18) e, tal como já referido, inventários são ativos. Todavia, antes de se pensar em reconhecer um elemento patrimo-

nial como inventário, é necessário analisar se esse elemento patrimonial passa no “teste” da definição de ativo, apresentado na Estrutura Concetual (EC) do SNC, para só depois se poder pensar no seu reconhecimento e mensuração como inventário.

Passando à definição de inventários, estes são ativos:

- a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial (exemplo: computadores, adquiridos, com o intuito de vender, por uma loja de informática);
- b) No processo de produção para tal venda (exemplo: edifícios, destinados a venda, que não se encontram terminados, no âmbito da atividade de uma empresa de construção civil); ou
- c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços (exemplo: carcaças de suíno necessárias para produzir enchidos, numa empresa de transformação de carnes).

A contabilidade pode relatar os inventários de diferentes periodicidades, de forma permanente ou

não, dependendo do sistema de inventário utilizado. Para contabilização dos inventários as entidades podem utilizar o sistema de inventário permanente ou o sistema de inventário intermitente ou periódico.

É sobre os sistemas dos inventários que o presente artigo se ocupa, tendo como principal ênfase o sistema de inventário permanente.

## Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas – CMVMC

No sistema de inventário intermitente ou periódico a entidade reconhece a aquisição dos inventários, mas não efetua contabilisticamente o seu controlo pelo movimento contabilístico ao longo do exercício, refletindo-se obrigatoriamente apenas no final do exercício a contagem física, reportada, em regra, a 31 de dezembro.

Neste sistema, os resultados (Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas — CMVMC) só são possíveis de apurar através de inventariações físicas efetuadas periodicamente ou, pelo menos, uma vez no final do período económico. Na contabilidade

**Tabela 1 - Principais diferenças entre os Sistemas de Inventário**

| Sistema de inventário permanente   | Sistema de inventário intermitente   |
|--|--|
| O CMVMC está apurado e reflete o custo das mercadorias vendidas até à data | O CMVMC do período não está apurado  |
| O saldo da conta de inventário reflete os inventários em armazém           | O saldo da conta de inventário reflete os inventários do início do período |
| A conta 31 - Compras está saldada  | A conta 31 - Compras representa as compras feitas até à data               |

financeira, a conta de inventário propriamente dita, relativa à movimentação do armazém, só será movimentada no final do período.

Pelo sistema de inventário permanente, teoricamente, deve a entidade a “todo o momento” conseguir determinar o valor dos inventários existentes na empresa, e efetuar os respetivos registos contabilísticos. Esta imagem temporária da informação dos inventários apenas é possível nas entidades que adotem este sistema de inventário.

Desde o período de 2016 que as entidades abrangidas pelo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC)<sup>1</sup> ou pelas normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE estão obrigadas à adoção do sistema de Inventário Permanente. Contudo, ficam dispensadas da adoção deste sistema as microentidades, bem como alguns setores de atividade, designadamente:

- Atividades de agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- Silvicultura e exploração florestal;
- Indústria piscatória e aquicultura;
- Empresas de prestações de serviços (quando não excedam, no período de um exercício, os 300.000 euros de custo das

mercadorias vendidas e das matérias consumidas nem 20% dos custos operacionais); e,

- Pontos de venda e pequeno retalho (quando não excedam no seu conjunto, no período de um exercício, os 300.000 euros em vendas nem 10% das vendas globais).

No que à dispensa se refere, é importante ainda clarificar que a obrigação da utilização do sistema de inventário permanente não está intrinsecamente relacionada com a adoção de determinado normativo, mas diretamente relacionado com as categorias de determinada entidade, que por sua vez influenciam o normativo a ser implementado.

As regras de caracterização e respetivos limites a aplicar às entidades para efeitos de aplicação do sistema de inventário permanente são, portanto, as mesmas que são de aplicar para efeitos de normativo contabilístico, uma vez que uma entidade deixando de ser considerada como microentidade deverá passar a aplicar o sistema de inventário permanente. Todavia, uma microentidade pode, por opção, adotar um normativo diferente daquele a que podemos chamar de “normativo regra”.

### Contagens físicas de bens

Uma microentidade está legal-

mente obrigada a utilizar como “normativo regra” a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME). Todavia, pode, por opção, adotar as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) ou a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE). Tendo efetuado a opção por um normativo diferente daquele a que está obrigada a adotar, estas entidades passarão a utilizar os critérios de tratamento contabilístico definidos nessa norma, mas continuarão sem estar obrigadas a adotar o Sistema de Inventário Permanente, uma vez que, em termos de categoria de entidade, estas continuam a ser microentidades. Consequentemente, como já referido, estas continuam a estar dispensadas da aplicação do Sistema de Inventário Permanente.

A este propósito, impõe-se recordar que consideram-se microentidades aquelas que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 350.000 euros;
- Volume de negócios: 700.000 euros; e
- Número médio de empregados durante o período: 10.

As entidades podem novamente ser consideradas numa categoria relativamente à qual tenham anteriormente excedido os limites caso deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados para a respetiva categoria nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.

De acordo com o SNC, “as entidades obrigadas à adoção do sistema de inventário permanente deverão adotar os seguintes procedimentos na contabilização dos inventários:

- a) Proceder às contagens físicas

1 - Decreto Lei n.º 158/2009 de 13 de julho

dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;

b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e 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.”

Em suma, verifica-se que, independentemente do sistema de inventário que a entidade utilize (intermitente ou permanente), esta é obrigada a efetuar contagens físicas dos bens que possui em algum momento do tempo. No caso do sistema de inventário intermitente, terá de o fazer pelo menos uma vez no final do período. Já no caso do sistema de inventário permanente, poderá teoricamente optar pela contagem no final do período ou por contagens periódicas dentro do período, na condição de que cada bem seja contado pelo menos uma vez.

Obviamente que, para as empresas que sejam obrigadas a utilizar o sistema de inventário permanente, a segunda opção requer um maior nível de atenção e rastreabilidade do bem, sob pena de um bem entrar e sair do armazém da empresa sem ser contado.

No sistema de inventário permanente deverá ser possível efetuar uma correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos a qualquer momento do período.

Da interpretação da aplicação do sistema de inventário permanente ficam algumas dúvidas no ar, nomeadamente quanto à possibilidade de aplicar a alínea a)

## A aplicação do sistema de inventário permanente na escrituração comercial digráfica tem em consideração a prática corrente na realidade das empresas

cumulativamente com a b).

Na alínea a) parece que para poder aplicar o sistema de inventário permanente a entidade pode optar apenas por uma contagem no final do período, mas, cumulativamente, na alínea b), aparece a palavra “contagens” e a necessidade de existir uma correspondência a todo o momento entre as contagens e os registos.

Ora, coloca-se a questão de saber como é que uma empresa, se optar apenas por uma contagem no final do período, conseguirá efetuar uma correspondência a todo o momento entre o valor do stock real e a contabilidade?

A possibilidade que o legislador dá de se efetuar apenas uma contagem coma alínea a) fica de fora com a alínea b), tendo, portanto, de se efetuar várias contagens de forma periódica dentro do período económico. Caso contrário, a própria tempestividade da informação entre o stock em armazém e os registos da contabilidade poderia ser posta em causa se a contagem física fosse apenas uma ao longo do período.

Em muitas entidades, garantir que cada bem seja contado pelo menos uma vez por período não é tarefa fácil e só é possível através de sistemas informáticos devidamente manuseados, com o custo dessa tarefa a ser suportado pelas empresas.

Dada a confusão sobre esta matéria, a Comissão de Normali-

zação Contabilística (CNC) emitiu um parecer<sup>2</sup> que refere que o sistema de inventário permanente não é um instrumento que integre o SNC, mas antes uma obrigação legal das entidades às quais seja aplicado o SNC.

Efetivamente, não existe menção ao sistema de inventário permanente na NCRF 18 ou em qualquer outra norma do SNC.

De acordo com o parecer da CNC, a aplicação do sistema de inventário permanente na escrituração comercial digráfica tem em consideração a prática corrente na realidade das empresas, segundo o qual pode basear-se em registos extracontabilísticos (por exemplo, software de gestão de stocks, fichas de armazém em papel ou folha de cálculo), os quais deverão identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, suscetíveis de permitirem o controlo da correspondência entre os valores constantes nos registos contabilísticos e os valores apurados com base nas contagens físicas dos inventários.

Esse registo extracontabilístico deverá permitir o controlo entre as contagens físicas e os registos na contabilidade e apurar, se existirem, eventuais diferenças.

Verificamos, então, que as informações para a realização dos registos contabilísticos podem ser obtidas dos sistemas de controlo

<sup>2</sup> - Ofício 052/15, de 12 de novembro de 2015

e gestão de stocks (informáticos ou manuais, dependendo da dimensão da estrutura organizativa da entidade), documentos com o gasto das vendas (CMVMC ou variação dos inventários da produção) resumidos com as vendas de mercadorias ou produtos acabados ou consumos de matérias-primas, matérias subsidiárias, etc., bem como resumos dos documentos com o custo de produção dos produtos acabados, intermédios e dos produtos e trabalhos em curso que transitam para o período seguinte, referente ao período em causa (mês), e no final do ano.

No referido parecer a CNC sublinha que a periodicidade do registo contabilístico, em sistema de inventário permanente, não está legalmente estabelecida, devendo atender-se à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e a uma análise da relação custo-benefício.

A este propósito, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) emitiu um ofício circulado<sup>3</sup>, em 2016, mencionando que uma entidade que esteja obrigada a adotar o sistema de inventário permanente, mas não o adote, não é razão suficiente para se poder concluir que não tem a contabilidade organizada de acordo com o SNC, mas o que é certo é que a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade que impossibilitem o controlo dos inventários e, conseqüentemente, confirmar que as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e as alterações da posição financeira, podem levar à aplicação de métodos indi-

retos<sup>4</sup> de determinação da matéria coletável.

### Comunicação à AT até 31 de janeiro

Quanto à periodicidade do registo contabilístico, vem o teor do ofício-circulado no mesmo sentido do anteriormente pronunciado pela CNC, acrescentando que a periodicidade do registo em sistema de inventário permanente não está legalmente estabelecida e deve a mesma atender à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e à relação custo-benefício da sua implementação. No entanto, é aceitável que o mesmo seja efetuado, pelo menos, no final de cada mês, devendo a contabilidade estar munida de elementos que o suporte para poderem efetuar este lançamento no final de cada período.

O Código do IRC estabelece ainda que não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam. Salienta-se que, de acordo com a estrutura atualmente prevista para a submissão do ficheiro SAF-T (PT) da Contabilidade, será possível verificar, “a posteriori”, se os registos contabilísticos dos consumos estão a ser feitos numa base mensal e em que data foram inseridos no sistema informático os respetivos registos.

Esta situação permitirá à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) controlar os corretos registos de acordo com o sistema de inventário utilizado.

No que ainda se refere à contagem física, relembra-se que as pessoas, singulares ou coletivas, que

tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território nacional, que disponham de contabilidade organizada e estejam obrigadas à elaboração de inventário, devem comunicar à AT, até ao dia 31 de janeiro, por transmissão eletrónica de dados, o inventário respeitante ao último dia do exercício anterior, através de ficheiro com características e estrutura definida por portaria<sup>5</sup> do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Concluindo, os registos contabilísticos em sistema de inventário permanente devem ser efetuados pelo menos no final de cada mês, baseando-se em contagens ou em registos extracontabilísticos (ou nos dois) de inventários devidamente valorizados.

Sem prejuízo dessa obrigação, a escolha da periodicidade da aplicação do sistema de inventário permanente deverá ter em conta a sua própria atividade e a relação custo-benefício em adotar uma periodicidade, em detrimento de outra. No entanto, para efeitos fiscais, a periodicidade do registo na contabilidade deverá ser pelo menos mensal e ser devidamente suportada.

Por fim, foi recentemente anunciado em despacho<sup>6</sup> que a estrutura do ficheiro que definia a comunicação dos inventários valorizados à AT entra apenas em vigor relativamente ao ano 2022, cuja comunicação será de efetuar até 31 de janeiro de 2023, pelo que, até essa data, deverão as entidades adotar a estrutura e as características utilizadas no ano 2020<sup>7</sup>.

3 - Ofício-Circulado 20193, de 23 de junho de 2016

4 - Artigo 57º do IRC e artigos 87º e 88º da LGT

5 - Portaria n.º 126/2019, de 02 de maio

6 - Despacho SEAAF n.º 351/2021 - XXII, de 10/11

7 - Portaria n.º 2/2015, de 6 de janeiro