

**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE FINANCEIRA E  
FISCAL**

---

Inventários

Gabriel Correia Alves

Lisboa, 30 de junho de 2017

---

## Temas

1. A contabilidade como base da determinação do lucro tributável
2. Base do imposto
3. A periodização do lucro tributável
4. Do resultado líquido ao lucro tributável
5. Os inventários: aspetos contabilísticos
  - 5.1 Fontes contabilísticas e fontes fiscais
  - 5.2 Conceito
  - 5.3 Mensuração
  - 5.4 Valor realizável líquido
  - 5.5 Custo de compra
  - 5.6 Valor temporal do dinheiro
  - 5.7 Custos de conversão de inventários
  - 5.8 O caso da produção conjunta e dos subprodutos, desperdícios e refugos

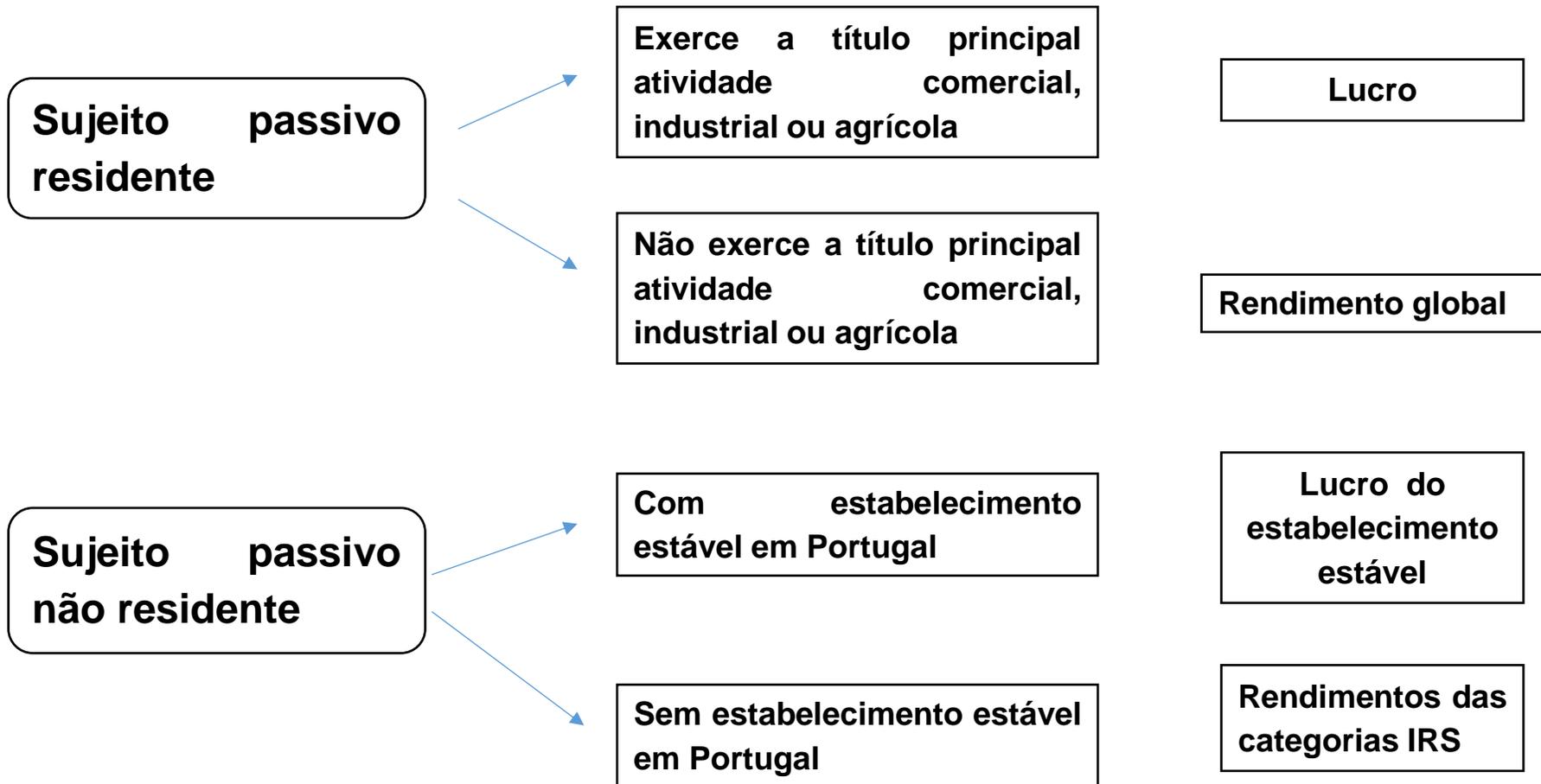
## Temas

5. Os inventários: aspetos contabilísticos
  - 5.9 Custos geralmente excluídos do custo dos inventários
  - 5.10 O caso particular do custo dos empréstimos obtidos
  - 5.11 Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos
  - 5.12 Técnicas de simplificação admitidas para a mensuração do custo
  - 5.13 Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico (inventário permanente e dever de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira)
  - 5.14 Métodos de custeio das saídas
  - 5.15 Perdas por imparidade
  - 5.16 Erros suscetíveis de ocorrência em inventários
  
6. Os inventários no âmbito do Código do IRC.

- Determinação do lucro tributável (artigo 17º do CIRC)
  - O lucro das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do CIRC (as que exercem uma atividade comercial industrial ou agrícola) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC
  - Para o efeito a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no Código do IRC.
  - E deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizadas de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possa claramente distinguir-se dos restantes.

• Base do Imposto

BASE



- **Lucro**
  - Diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC.
- **Rendimento global**
  - Soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos do IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.
- **Lucro imputável ao estabelecimento estável**
  - Os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.
- **Atividade comercial, industrial ou agrícola**
  - Todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

- Periodização do lucro tributável (artigo 18º do CIRC)
  - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento de acordo com o regime da periodização económica.
  - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.
  - 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.

- **Periodização do lucro tributável (artigo 18º do CIRC)**
  - Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução.
  - Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19º (método da percentagem de acabamento). Quando de acordo com a normalização contabilística, o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato (lucro nulo). Não são fiscalmente dedutíveis as perdas esperadas relativas à parte do contratos de construção por executar.
  - Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os **gastos referentes a inventários** e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

## INVENTÁRIOS: ASPETOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

- Fontes contabilísticas

- Norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) 18 – Inventários
- NCRF-PE – Parágrafo 11-Inventários
- NCRF-ME – Parágrafo 11 – Inventários
- NCRF-ESNL – Parágrafo 11 - Inventários
- Norma internacional de contabilidade IAS 2 - Inventários

- Fontes Fiscais

- Código do IRC
  - ✓ Artigo 26º - Inventários
  - ✓ Artigo 27º - Mudança de critérios de mensuração
  - ✓ Artigo 28º - Perdas por imparidade em inventários

(com a redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro)

- Conceito

- Os inventários (existências) são **ativos**:
  - Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial (essencialmente mercadorias e produtos acabados)
  - No processo de produção para tal venda (produtos e trabalhos em curso);
  - Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços (matérias primas, subsidiárias e de consumo)

A apresentação dos inventários no balanço  
(extrato de informação divulgada – Grupo Sonae Indústria)

## DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DE POSIÇÃO FINANCEIRA EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015

(Montantes expressos em euros)

| ATIVO                                      | Notas        | 31.12.2016                | 31.12.2015                  |
|--|--------------|---------------------------|-----------------------------|
| <b>ATIVOS NÃO CORRENTES:</b>               |              |                           |                             |
| Ativos fixos tangíveis                     | 9, 11, 34    | 148 065 694               | 628 779 728                 |
| Goodwill                                   | 14           | 347 082                   | 80 884 032                  |
| Ativos intangíveis                         | 12           | 270 689                   | 4 203 028                   |
| Propriedades de investimento               | 9, 13        | 6 251 947                 | 6 450 977                   |
| Investimentos em associadas                | 6, 10        |                           | 1 493 139                   |
| Investimentos em empreendimentos conjuntos | 5, 10        | 195 908 535               | 5 695 259                   |
| Investimentos disponíveis para venda       | 8, 9, 10     | 130 821                   | 1 155 713                   |
| Ativos por imposto diferido                | 15           | 1 364 497                 | 28 358 134                  |
| Outros ativos não correntes                | 8,16         | 442 298                   | 804 270                     |
| Total de ativos não correntes              |              | <u>352 781 563</u>        | <u>757 824 280</u>          |
| <b>ATIVOS CORRENTES:</b>                   |              |                           |                             |
| Inventários                                | 18, 34       | 18 138 293                | 98 007 573                  |
| Clientes                                   | 8, 19, 34    | 15 193 129                | 85 053 009                  |
| Outras dívidas de terceiros                | 8, 20        | 303 310                   | 13 202 016                  |
| Ativos por Imposto corrente                |              | 1 090 204                 | 2 799 769                   |
| Outros Impostos e contribuições            | 22           | 3 246 215                 | 4 811 295                   |
| Outros ativos correntes                    | 8, 9, 21, 27 | 1 951 835                 | 10 406 656                  |
| Caixa e equivalentes de caixa              | 8, 23        | 4 795 077                 | 28 924 470                  |
| Total de ativos correntes                  |              | <u>44 718 063</u>         | <u>243 204 788</u>          |
| Ativos não correntes detidos para venda    | 17           | 1 535 588                 | 1 535 588                   |
| <b>TOTAL DO ATIVO</b>                      |              | <u><u>399 035 214</u></u> | <u><u>1 002 564 656</u></u> |

DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DE RESULTADOS POR NATUREZASPARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015(Montantes expressos em euros)

|  | Notas      | 31.12.2016  | 31.12.2015   |
|--|------------|-------------|--------------|
| Vendas   | 40         | 239 555 683 | 226 793 783  |
| Prestações de serviços                                     | 40         | 1 301 165   | 1 079 710    |
| Outros rendimentos e ganhos                                | 37, 40     | 5 756 786   | 5 342 673    |
| Custo das vendas   | 40         | 125 721 669 | 126 355 237  |
| Variação da produção                                       | 40         | 537 841     | 315 460      |
| Fornecimentos e serviços externos                          | 40         | 49 498 574  | 48 500 744   |
| Gastos com o pessoal                                       | 40         | 27 872 095  | 25 092 897   |
| Amortizações e depreciações                                | 11, 12, 13 | 12 065 676  | 13 608 100   |
| Provisões e perdas por imparidade (aumentos / reduções)    | 34         | 3 546 011   | 120 973      |
| Outros gastos e perdas                                     | 38         | 4 733 384   | 4 387 190    |
| Resultado operacional                                      | 40         | 22 638 384  | 14 835 565   |
| Gastos financeiros   | 41         | 21 213 172  | 26 240 842   |
| Rendimentos financeiros                                    | 41         | 4 707 115   | 20 343 109   |
| Ganhos ou perdas relativos a empreendimentos conjuntos     | 5          | 5 512 158   |              |
| Resultado antes de impostos das operações que continuam    |            | 11 644 485  | 8 937 832    |
| Imposto sobre o rendimento                                 | 42         | 8 565 782   | 3 875 513    |
| Resultado depois de impostos das operações que continuam   |            | 3 078 703   | 5 062 319    |
| Resultados depois de impostos das operações descontinuadas | 43         | 7 930 251   | - 41 067 552 |
| Resultado líquido consolidado do período                   |            | 11 008 954  | - 36 005 233 |

### 2.11. Inventários

As mercadorias e matérias-primas encontram-se registadas ao custo de aquisição ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, utilizando-se o custo médio como método de custeio.

Os produtos acabados e semiacabados, os subprodutos e os trabalhos em curso encontram-se valorizados ao custo médio ponderado de produção ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O custo de produção inclui o custo das matérias-primas incorporadas, mão de obra e gastos gerais de fabrico (considerando as depreciações dos equipamentos produtivos calculadas em função de níveis normais de utilização da capacidade produtiva).

O valor realizável líquido corresponde ao preço de venda normal deduzido dos custos para completar a produção e dos custos de comercialização.

As diferenças entre o custo e o respetivo valor de realização dos inventários, no caso de este ser inferior ao custo, são registadas como gastos operacionais nas rubricas de Custo das vendas ou Variação de produção, consoante respeitem a inventários de mercadorias e matérias-primas ou a inventários de produtos acabados e semiacabados, subprodutos e trabalhos em curso, respetivamente.

18. INVENTÁRIOS

Em 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015, a rubrica Inventários da Demonstração consolidada de posição financeira detalhava-se como segue:

|  | <u>31.12.2016</u> | <u>31.12.2015</u>  |
|--|-------------------|--------------------|
| Mercadorias                                | 1 562 647         | 6 265 965          |
| Produtos acabados e intermédios            | 7 667 357         | 34 934 682         |
| Produtos e trabalhos em curso              | 587 122           | 710 410            |
| Matérias primas, subsidiárias e de consumo | 9 231 599         | 60 497 525         |
|  | <u>19 048 725</u> | <u>102 408 582</u> |
| Perdas acumuladas em inventários (Nota 34) | 910 432           | 4 401 009          |
|  | <u>18 138 293</u> | <u>98 007 573</u>  |

Os inventários do grupo são constituídos, principalmente, por madeira, placas cruas e revestidas e produtos químicos.

A comparabilidade dos valores apresentados às datas de 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015 encontra-se detalhada na nota 7.

- Mensuração dos inventários

Os inventários são mensurados ao custo (de aquisição ou de produção) ou ao 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 os inventários no seu local e condições atuais.

- Valor realizável líquido

É o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

- Custo de aquisição
  - Preço de compra do bem ou serviço

#### Acrescido de:

- Direitos de importação e impostos não recuperáveis
- Custo de transporte
- Custos de manuseamento
- Outros diretamente atribuíveis

#### Deduzido de:

- Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes

- Valor temporal do dinheiro

Na compra de inventários com condições de crédito fora das normalmente existentes deve ser tido em conta o valor temporal do dinheiro.

Exemplo:

Aproveite a nossa campanha especial. Compre hoje e pague daqui a 24 meses sem juros!

Se a compra é acordada por 108.160 e a empresa se financia a 4% o custo de compra é de 100.000. Os 8.160 são do custo de financiamento

Contabilmente a compra é feita por 100.000. Fiscalmente a compra é feita pelo valor nominal que é de 108.160

- Custos de conversão de inventários
  - Mão de obra direta
  - Gastos gerais de produção variáveis
    - Custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção (exemplo: materiais indiretos)
  - Gastos gerais de produção fixos
    - Custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção (depreciações; gestão da fábrica, etc..)

- Custos de conversão de inventários
  - Gastos gerais de produção fixos
    - A imputação destes gastos deve ser baseada na capacidade normal das instalações de produção;
    - A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida, em média, durante um certo número de anos em circunstâncias normais (3-5 anos);
    - A quantia de gastos imputados a cada unidade produzida não é aumentada por via da baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos não imputados são gastos do exercício.
    - Em casos de produção anormalmente alta a quantia imputada a cada unidade produzida é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo.

- O caso da produção conjunta
  - Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente
- O caso da mensuração dos subprodutos, dos desperdícios e dos refugos
  - É frequentemente utilizado o VRL o qual é deduzido ao custo do produto principal

- Notas adicionais sobre o custo de produção
  - Sistemas de custeio tradicionais
    - Sistema de custeio por absorção (total)
    - Sistema de custeio variável
    - Sistema de custeio racional (sistema aceite pela normalização contabilística)
  - Métodos de apuramento do custo dos produtos fabricados e dos serviços prestados
    - Apuramento do custo por ordem de fabrico, encomenda ou método direto
    - Apuramento do custo por fases ou por processos (método indireto). O método da unidades equivalentes.

- Custos geralmente excluídos do custo dos inventários
  - Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção
  - Custos de armazenamento, a menos que se trate de armazenamento necessário entre fases de produção
  - Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no local e condição atuais
  - Custos de vender

- O caso particular do custo dos empréstimos obtidos
  - Segundo o SNC e IAS (atualmente sem diferença)
    - O custo dos empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que exija um período considerável de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda (designado por ativo que se qualifica) **deve** ser incorporado no custo do referido ativo (capitalização dos custos de empréstimos);
    - Em qualquer circunstância, se o desenvolvimento da atividade produtiva for interrompido por períodos significativos a capitalização do custo dos empréstimos deve ser suspensa.

- Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos
  - São mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor na altura da colheita menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita
  - Os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras, etc.. Excluem os custos de transporte para o mercado.

- Técnicas (de simplificação) admitidas para a mensuração do custo
  - Método do custo padrão (os padrões tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Devem ser regularmente revistos)
  - Método de retalho
    - Admitido em entidades com inventários constituídos por grande quantidade de itens que mudam rapidamente e com margens semelhantes em que qualquer outro método seria impraticável.
    - $\text{Custo do inventário} = \text{Valor de venda} - \text{Margem bruta}$

- Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico
  - Sistema de inventário permanente
    - Obrigatório (Artigo 12º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto Lei nº 98/2015, de 2 de junho) para as entidades que adotam o SNC ou as Normas Internacionais de Contabilidade
    - A obrigação não se aplica às microentidades (entidades que à data do balanço não ultrapassam dois dos seguintes limites: i) total de balanço: 350.000 Euros; Volume de negócios líquido: 700.000 Euros; n.º médio de empregados durante o exercício: 10).
    - Ficam ainda dispensadas as entidades que exerçam as atividades previstas no nº 4 do mesmo artigo (agricultura, produção animal, silvicultura e exploração florestal, indústria piscatória e aquicultura e pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem vendas anuais superiores a 300.000€ ou a 10% do total da entidade). A dispensa mantém-se até ao termo do período seguinte àquele em que, as atividades referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram. Pode voltar a beneficiar da dispensa, nos termos do n.º do artigo 12.

- Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico
  - Sistema de inventário permanente
    - Ficam também dispensadas as entidades essencialmente prestadoras de serviços em que o custo das mercadorias vendidas não exceda 300.000€ nem 20% dos custos operacionais (n.º5 do artigo 12.º do Decreto-Lei 158/2009, de 13/7). A dispensa mantém-se até ao termo do período seguinte àquele em que, as entidades tenham ultrapassado os limites que as originaram. Pode voltar a beneficiar da dispensa, conforme n.º 7 do referido artigo 12.º..

- Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico
  - Sistema de inventário permanente
    - As empresas obrigadas ao SIP devem:
      - i) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;
      - ii) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos

(n.º 1 do artigo 12º do DL 158/2009, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho)

- Dever de comunicação dos inventários à Autoridade Tributária e Aduaneira
  - A Lei n.º 82-B/2014 de 31/12, que aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2015, introduziu alterações ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24/8, estabelecendo a obrigatoriedade de comunicação dos inventários à AT.
  - A Portaria n.º 2/2015, de 6/1, define as características e estrutura do ficheiro.

- Métodos de custeio das saídas
  - Método da identificação específica do custo
  - Método FIFO – primeira entrada, primeira saída
  - Método do custo médio ponderado
- Exemplo
  - Inventário inicial em 1/12: 500 unidades a 90
  - Entradas em armazém por via de compras
    - 10/12:300 unidades a 94: 28.200 Euros
  - Saídas de armazém por via de vendas
    - 15/12:600 unidades
  - Entradas em armazém resultantes de devoluções
    - 23/12: 150 Unidades vendidas em 15/12

Todas as unidades são vendidas a 140.

## Resolução: Custo médio ponderado

| Data   | Descrição     | Entrada | Custo de Aquisição | Saída | Custo da saída | Quantidade em stock | Custo unitário | Custo total |
|--------|---------------|---------|--------------------|-------|----------------|---------------------|----------------|-------------|
| 02/12  | Stock inicial |         |                    |       |                | 500                 | 90,00          | 45.000      |
| 10/12  | GE            | 300     | 28.200             |       |                | 800                 | 91,50          | 73.200      |
| 15/12  | GS            |         |                    | 600   |                | 200                 | 91,50          | 18.300      |
| 23/12  | GE (dev)      | 150     | 13.725             |       |                | 350                 | 91,50          | 32.025      |
| Totais |               | 450     | 41.925             | 600   |                | 350                 |                | 32.025      |
|        |               |         |                    |       |                |                     |                |             |

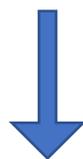
## Resolução: FIFO

| Data   | Descrição     | Entrada | Custo de Aquisição | Saída | Custo da saída | Quantidade e em stock | Custo unitário | Custo total   |
|--------|---------------|---------|--------------------|-------|----------------|-----------------------|----------------|---------------|
| 02/12  | Stock inicial |         |                    |       |                | <u>500</u>            | <u>90,00</u>   | <u>45.000</u> |
| 10/12  | GE            | 300     | 28.200             |       |                | 500                   | 90,00          | 45.000        |
|        |               |         |                    |       |                | <u>300</u>            | <u>94,00</u>   | <u>28.200</u> |
|        |               |         |                    |       |                | <u>800</u>            |                | <u>73.200</u> |
| 15/12  | GS            |         |                    | 500   | 45.000         |                       |                |               |
|        |               |         |                    | 100   | 9.400          | <u>200</u>            | 94,00          | <u>18.800</u> |
| 20/12  | GE (Dev)      | 100     | 9.400              |       |                | 50                    | 90,00          | 4.500         |
|        |               | 50      | 4.500              |       |                | <u>300</u>            | 94,00          | <u>28.200</u> |
|        |               |         |                    |       |                | <u>350</u>            |                | <u>32.700</u> |
| Totais |               | 450     | 42.00              | 600   | 54.400         | 350                   |                | 32.700        |

## Síntese comparativa dos métodos

| Descrição            | Custo médio | FIFO   |
|----------------------|-------------|--------|
| Vendas               | 63.000      | 63.000 |
| Custo das vendas     | 41.175      | 40.500 |
| Margem bruta         | 21.825      | 22.500 |
| Valor do stock final | 32.025      | 32.700 |

- Custo de aquisição ou de produção > Valor realizável líquido (VRL)
- Se custo > VRL → Perda por imparidade



Preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados para efetuar a venda

- Exemplo
  - A empresa X comercializa os artigos A, B, C, D e E relativamente aos quais é conhecida a seguinte informação:

| Artigo | Quantidade | Custo de aquisição | Preço esperado de venda | Custos para vender |
|--------|------------|--------------------|-------------------------|--------------------|
| A      | 40         | 100                | 140                     | 16                 |
| B      | 80         | 120                | 135                     | 25                 |
| C      | 100        | 80                 | 95                      | 15                 |
| D      | 65         | 135                | 175                     | 15                 |
| E      | 90         | 44                 | 36                      | 4                  |

- Exemplo
  - Cálculo das perdas por imparidade

| Artigo | Quantidade | Custo de aquisição total | Valor realizável líquido | Perda por imparidade |
|--------|------------|--------------------------|--------------------------|----------------------|
| A      | 40         | 4.000                    | 4.960                    | 0                    |
| B      | 80         | 9.600                    | 8.800                    | 800                  |
| C      | 100        | 8.000                    | 8.000                    | 0                    |
| D      | 65         | 8.775                    | 10.400                   | 0                    |
| E      | 90         | 3.960                    | 2.880                    | 1.080                |
| Totais |            | 44.335                   | 35.040                   | 1.880                |

- A problemática do valor de mercado quando estão em causa matérias primas e outros materiais usados na produção.
  - As matérias primas não se destinam a venda e como tal não existe preço esperado de venda.
  - Contudo, são incorporadas na produção de produtos para venda.
  - Se os produtos forem vendidos por preço igual ou superior ao custo não há lugar a imparidade ainda que o custo das matérias primas possa ter reduzido.
  - Contudo, quando uma diminuição do custo dos materiais constitua uma indicação de que também o preço dos produtos fabricados reduza, pode acontecer que o VRL se torne inferior ao custo.
  - Nesta circunstância, o custo dos materiais deve ser reduzido para o valor de realização, podendo o custo de reposição constituir a melhor mensuração disponível do seu VRL.

- Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)
  - $CMVMC = \text{Inventário inicial} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações} - \text{Inventário final}$
- Erros que podem ser cometidos ao nível dos inventários
  - Erros de contagem;
  - Erros na determinação do custo de aquisição ou de produção;
  - Erros no corte de operações (fatura do fornecedor contabilizada num exercício e a entrada em armazém em período diferente)
  - Perdas por imparidade não reconhecidas.

- Razões que justificam perdas por imparidade.
  - Valor de venda < Custo de aquisição ou de produção (quantia escriturada) por razões de mercado
  - Artigos sem saída por efeito da moda ou obsolescência tecnológica.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC

- Artigo 26º - Inventários

1. Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem:

- Custo de aquisição ou de produção;
- Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro (apenas possível em setores de atividade em que o cálculo do custo se torne excessivamente oneroso ou impossível de apurar com razoável rigor, podendo a referida margem, em caso de difícil determinação, ser substituída por uma redução não superior a 20% do preço de venda);
- Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC
  - Artigo 26º - Inventários
    2. Podem ser incluídos nos custos de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.
    3. Sempre que a utilização dos custos padrões conduza a desvios significativos, a AT pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.
    4. Consideram-se preços de venda os constantes dos 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.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC
  - Artigo 26º - Inventários
    6. A utilização de critérios de mensuração diferentes dos indicados no n.º 1 do artigo 26º depende de autorização da AT, a qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento indicando os critérios a adotar e as razões justificativas.

- **Artigo 27º Mudança de critérios de mensuração**
  1. Os critérios adotados para a mensuração dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.
  2. Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.
  
- **Artigo 28º - Perdas por imparidade em inventários**
  - Segue no essencial a normalização contabilística tomando como referência o valor realizável líquido. Assim:

“São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço quando for inferior àquele”.

Reversão total ou parcial concorre para a formação lucro tributável.

- Questões para discussão

1. A empresa ABC apresenta na lista de inventários a produto X com um custo de produção de 250.000 Euros. De acordo com as indicações do mercado
  - a) O produto é vendável por 280.000 Euros;
  - b) O produto é vendável por 220.000 Euros, face aos novos produtos surgidos no mercado;
  - c) O produto é vendável por 270.000 Euros se for introduzido no mesmo uma certa melhoria o que acarreta um custo adicional total de 30.000 Euros ao qual acrescem gastos de distribuição de 5.000.
2. A empresa XYZ inclui nos seus inventários um terreno adquirido em 2007 por 900.000 Euros. A evolução do setor imobiliário conduziu a que nenhum projeto tivesse sido concretizado. De acordo com avaliação recente efetuada por avaliadores registados na CMVM, o justo valor do terreno é atualmente de 750.000 Euros. O VPT é inferior a 750.000.

## Conclusões

## Anexo: Quadro 07 da Declaração modelo 22

Quadro 07

| 07 | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL   |     |   |   |
|----|--|-----|---|---|
|    | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO   | 701 | - | - |
|    | Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)] | 702 | - | - |
|    | Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)   | 703 | - | - |
|    | Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)   | 704 | - | - |
|    | Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)   | 705 | - | - |
|    | Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)   | 706 | - | - |
|    | Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)   | 707 | - | - |
|    | SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)  | 708 | - | - |
|    | Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)  | 709 | - | - |
|    | Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)  | 710 | - | - |
|    | Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)   | 711 | - | - |
|    | Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)  | 782 | - | - |
|    | Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)                                  | 712 | - | - |
|    | Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)  | 713 | - | - |
|    | Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)  | 714 | - | - |
|    | Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)  | 715 | - | - |
|    | Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)   | 717 | - | - |

Quadro 07

|   |  |     |   |   |   |
|---|--|-----|---|---|---|
| A<br>A<br>C<br>R<br>E<br>S<br>C<br>E<br>R   | Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros                    | 721 | . | . | , |
|   | IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]                                    | 724 | . | . | , |
|   | Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]   | 725 | . | . | , |
|   | Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]  | 716 | . | . | , |
|   | Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]  | 731 | . | . | , |
|   | Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)] | 726 | . | . | , |
|   | Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]  | 783 | . | . | , |
|   | Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]   | 728 | . | . | , |
|   | Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]                      | 727 | . | . | , |
|   | Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]   | 729 | . | . | , |
|   | Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]   | 730 | . | . | , |
|   | Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]  | 732 | . | . | , |
|   | Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]  | 733 | . | . | , |
|   | Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]  | 784 | . | . | , |
|   | Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]  | 734 | . | . | , |
|   | Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]   | 735 | . | . | , |
|   | Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]  | 780 | . | . | , |
| Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]  | 785  | .   | . | , |   |
| Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7] | 746  | .   | . | , |   |

## Quadro 07

|  |     |   |   |   |
|--|-----|---|---|---|
| 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)  | 737 | . | . | , |
| Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3) | 786 | . | . | , |
| Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)   | 718 | . | . | , |
| Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos  | 719 | . | . | , |
| 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)   | 720 | . | . | , |
| Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)  | 722 | . | . | , |
| Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)  | 723 | . | . | , |
| Menos-valias contabilísticas   | 736 | . | . | , |
| Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]  | 738 | . | . | , |
| Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)  | 739 | . | . | , |
| 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)   | 740 | . | . | , |
| Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)  | 741 | . | . | , |

Quadro 07

| 07                      | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)   |       |       |
|-------------------------|--|-------|-------|
| A ACRESCEER (cont.)     | Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]   | 742   | · · , |
|                         | Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)  | 743   | · · , |
|                         | Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)   | 787   | · · , |
|                         | Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)  | 744   | · · , |
|                         | Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]  | 745   | · · , |
|                         | Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)   | 747   | · · , |
|                         | Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)  | 748   | · · , |
|                         | Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)  | 749   | · · , |
|                         | Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)   | 788   | · · , |
|                         | Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)  | 750   | · · , |
|                         | Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11) | 789   | · · , |
|                         | Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)         | 790   | · · , |
|                         | Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)   | 751   | · · , |
|                         | Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)  | 779   | · · , |
|                         |  | 752   | · · , |
| SOMA (campos 708 a 752) | 753  | · · , |       |

Quadro 07

|   |  |     |   |   |   |
|---|--|-----|---|---|---|
| A DEDUZIR   | Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]                          | 754 | . | . | , |
|   | Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)   | 755 | . | . | , |
|   | Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)  | 756 | . | . | , |
|   | Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)  | 757 | . | . | , |
|   | Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)                 | 791 | . | . | , |
|   | Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)        | 758 | . | . | , |
|   | Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)   | 759 | . | . | , |
|   | Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)  | 760 | . | . | , |
|   | Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12) | 761 | . | . | , |
|   | Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)  | 762 | . | . | , |
|   | Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)  | 763 | . | . | , |
|   | Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)   | 781 | . | . | , |
|   | Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)  | 764 | . | . | , |
|   | Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos   | 765 | . | . | , |
|   | Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]  | 766 | . | . | , |
|   | Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)   | 792 | . | . | , |
| Mais-valias contabilísticas   | 767  | .   | . | , |   |
| 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte) | 768  | .   | . | , |   |

## Quadro 07

|   |     |   |   |   |
|---|-----|---|---|---|
| Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)  | 769 | . | . | , |
| Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)   | 770 | . | . | , |
| 50% dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)   | 793 | . | . | , |
| Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)  | 771 | . | . | , |
| Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)   | 794 | . | . | , |
| Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]  | 772 | . | . | , |
| Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)  | 795 | . | . | , |
| Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)  | 773 | . | . | , |
| Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11) | 796 | . | . | , |
| Benefícios fiscais  | 774 | . | . | , |
|   | 775 | . | . | , |
| SOMA (campos 754 a 775)   | 776 | . | . | , |
| <b>PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 &gt; 753)</b>  | 777 | . | . | , |
| <b>LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)</b>   | 778 | . | . | , |