

O Sistema de Inventário Permanente (POC vs SNC e CIRC)

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Fevereiro de 2010

Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 55, de Setembro de 2010

INTRODUÇÃO

“A permanência do Inventário foi considerada como um progresso da contabilidade...” (Caetano Dias)¹.

A frase supra, proferida em 1926 (já lá vão 84 anos!), constitui um bom referencial histórico para aferir que o Inventário Permanente, ou, como é referido, a “permanência do inventário” não é uma questão contabilística recente, antes pelo contrário.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (POC/89), que vigorou até 31 de Dezembro de 2009, sendo substituído pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passou a contemplar regras de obrigatoriedade de adopção do Sistema de Inventário Permanente (SIP), através das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que, posteriormente, também sofreu ligeiras alterações pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril.

Sobre esta temática elaborámos, até à data, três artigos com os seguintes títulos:

- Inventário ou «Realário» (das Existências)²;
- O Inventário Permanente das Existências - Breves Reflexões³;
- O Inventário Permanente e as Demonstrações Financeiras⁴.

O presente artigo visa completar a abordagem efectuada naquele segundo artigo, através de uma ligação entre o POC e o SNC, e alertando para alguns aspectos teórico-práticos da problemática.

¹ CAETANO DIAS, Francisco, Inventário Permanente, *Revista de Comércio e Contabilidade* n.º 4, de Abril de 1926, p. 97.

² Publicado na revista *Eurocontas* n.º 45, de Janeiro de 1999, pp. 20-3 e disponível para *download* no nosso *Portal INFOCONTAB* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 32”.

³ Publicado na revista *TOC* n.º 23, de Fevereiro de 2002, pp. 27-31 e disponível para *download* no nosso *Portal INFOCONTAB* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 75”.

⁴ Publicado na revista *TOC* n.º 43, de Outubro de 2003, pp. 34-8 e uma versão reduzida no *Semanário Económico* n.º 860, de Julho de 2003 e disponível no nosso *Portal INFOCONTAB* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)” com os n.ºs 108 e 110, respectivamente.

1. ALGUMAS REFERÊNCIAS HISTÓRICAS

Sendo a História da Contabilidade uma das nossas áreas privilegiadas de investigação, não poderíamos, como é óbvio, deixar de fazer algumas referências históricas ao SIP, para além da frase inicial.

Que seja do nosso conhecimento, o primeiro artigo publicado sobre o SIP em revistas nacionais é da autoria de Francisco Caetano Dias, ao qual nos referimos na frase inicial deste artigo⁵, que começa com o seguinte parágrafo⁶:

“OS CONTABILISTAS modernos preconizam o emprego do Inventario Permanente para amiudadamente determinar, por meio de contas, a existência de valores, os resultados das transacções, á maneira que se realisam.”.

Deste artigo extraímos as seguintes ideias:

- Foi Queulin que, em 1840, se debruçou sobre esta matéria, designando-a de “Inventário Perpétuo”;
- Posteriormente, Léautey e Guilbault utilizaram a expressão “Inventário Permanente”, apesar de outras designações serem conhecidas na época, como “Inventário Estatístico”;
- *“Este processo aplica-se a todas as contas de valores, tais como mercadorias gerais, matérias primas, productos naturais ou manufacturados...”*;
- *“Este inventario é geralmente feito manualmente, não só para dar cumprimento á disposição da lei comercial que obriga o comerciante a dar esse balanço, como ainda por ser moroso e tornar necessario que se paralistem as transacções ou a laboração das oficinas durante alguns dias, o que faz com que raramente seja conveniente fazê-lo em períodos mais curtos.”*;
- *“O processo do Inventário Permanente tem em vista aplicar as regras de contabilidade do funcionamento das contas de valores igualmente por todas, de forma que o saldo mostre sempre o valor real das existencias segundo o preço de custo.”*;
- *“... Porisso, nas empresas com grandes capitais a não-adopção do Inventário Permanente é uma falta consideravel; a propria legislação comercial devia determinar a obrigatoriedade da sua aplicação, responsabilizando os contabilistas ou guarda livros pela sua falta, como tambem pela á regularidade e obediencia aos princípios de contabilidade.”.*

⁵ Conforme rodapé n.º 1 deste artigo. A Revista de Comércio e Contabilidade foi das primeiras a ser publicadas em Portugal, como poderá ser constatado através dos nossos Portais INFOCONTAB e INFOCONTAB-HISTÓRIA no menu “Revistas”. Com efeito, apenas foram publicados seis números e todos no ano de 1926, sendo que a totalidade os artigos foram elaborados por Francisco Caetano Dias e pelo seu cunhado, o poeta e também “guarda-livros”, Fernando Pessoa, individualmente ou em conjunto.

⁶ Transcrições no português da época.

Relativamente à mencionada responsabilidade dos contabilistas ou guarda-livros, relevamos que, em 1911 (há quase um século!), o Regulamento de Fiscalização das Sociedades Anónimas de 13 de Abril de 1911 (apenas vigorou no ano civil de 1911 e no ano económico de 1911/1912), determinava a fiscalização oficial por um perito contabilista sendo que o n.º 2 do art.º 9.º da parte II, sob o título “Modo de exercer a fiscalização” previa que os documentos de prestação de contas deveriam ser assinados “sempre pelo guarda-livros”.

Além disso, o art.º 35.º dessa Lei estabelecia que os guarda-livros eram co-responsáveis com os gerentes da sociedade, por quaisquer actos dolosos tendentes a ocultar a veracidade das verbas constitutivas dos balanços, e, por tal motivo, obrigados a subscrever os inventários, balanços e todas as contas que as sociedades tinham de apresentar.

De sublinhar que, depois dessa Lei, não temos conhecimento de qualquer outro diploma legal que contenha uma cláusula idêntica, no que tange à responsabilidade do contabilista na subscrição dos inventários.

Desta forma, podemos inferir que essa lei responsabilizou muito mais os guarda-livros no que concerne à “subscrição dos inventários” do que o actual art.º 6.º do Estatuto da Ordem dos TOC que não prevê tal responsabilidade, apelando em termos gerais, à regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal⁷.

Com efeito, na prática actual, os inventários apenas são assinados pelos representantes do órgão de gestão das empresas, limitando-se o TOC, praticamente, a efectuar o respectivo assento contabilístico, ou na “linguagem SNC”, o seu reconhecimento e mensuração.

2. DEFINIÇÕES DE “INVENTÁRIO” E DE “INVENTÁRIO PERMANENTE”⁸

No estudo atrás referido, apresentámos a definição de Lopes de Sá⁹: “*Inventário é a verificação ou existência de um componente patrimonial*”.

O Professor apresenta ainda as definições de inventário de outros dois autores:

“Função administrativa e de contabilidade que consiste em certificar-se da existência de elementos patrimoniais, sua classificação e seus valores (Francisco D’ Auria em “Estrutura e Análise de Balanço”, 1.ª Edição, p. 498).

⁷ De notar que o n.º 3 do art.º 6.º do actual Estatuto da Ordem dos TOC, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 130/2009, de 26 de Outubro, clarifica essa expressão, prevenindo:

“3 - Entende-se por regularidade técnica, nos termos da alínea b) do n.º 1, a execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.”.

⁸ Este item corresponde em grande parte ao capítulo “Inventário Permanente: O que é?” do nosso artigo referido no rodapé n.º 3 deste artigo.

⁹ LOPES DE SÁ, A. e LOPES DE SÁ, A.M. *Dicionário de Contabilidade*, 9.ª Edição, Ed. Atlas, 1995.

É o levantamento ordenado dos elementos do património de uma dada azienda ou de uma sua porção, em dado momento, para finalidades diversas... (Masi em “Relivazione Patrimoniale”, 2.ª Edição, p.5)”.

A propósito do conceito de “inventário permanente”, Pinheiro Pinto¹⁰ sublinhou:

“Confessamos não saber o que significa esta expressão no contexto da lei em apreço, o que nos causa algum embaraço, principalmente quando não nos sentimos acompanhados nessa ignorância, ao assistirmos a pedidos de várias entidades no sentido de a obrigação ser adiada, apesar - dizem - do seu inegável interesse, principalmente, em termos de transparência e rigor.”.

Quando esta dúvida surge num distinto professor e especialista de contabilidade e de fiscalidade, compete-nos interrogarmo-nos sobre essa realidade e tentar desenvolver mais algumas ideias.

Desde a implementação do primeiro POC (POC/77), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44/77, de 17 de Fevereiro, e demais normas contabilísticas e diplomas complementares, até à aprovação do POC/89, bem como os diplomas e normas complementares (29 Directrizes Contabilísticas e 5 Interpretações Técnicas), não foram apresentados os conceitos de “inventário” e de “inventário permanente”.

Com efeito, a nota explicativa da Conta “31 - Compras” do POC/77 referia:

“Lança-se nesta conta o valor das aquisições de matérias-primas e de bens armazenáveis destinados a consumo ou venda.

São também lançadas nesta conta, por contrapartida da conta 226 - «Fornecedores - Fornecedores, facturas em recepção e conferência», as compras cujas facturas não tenham chegado à empresa até essa data ou não tenham sido conferidas. Podem nela ser também incluídas as despesas adicionais de compra.”.

Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro (item 9 do anexo ao diploma), alterou o Capítulo 12, Classe 3, do POC/89¹¹, e também não clarificou conceptualmente o inventário permanente, referindo o seguinte:

¹⁰ PINHEIRO PINTO, José Alberto, Inventário Permanente: Problema de Conceito ou de Organização?”, *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 224, de Fevereiro de 2000, pp. 671-4.

¹¹ A redacção inicial era a seguinte:

“Lança-se nesta conta o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda.

São também lançadas nesta conta, por contrapartida de 228 «Fornecedores - Fornecedores - Facturas em recepção e conferência», as compras cujas facturas não tenham chegado à empresa até essa data ou não tenham sido conferidas.

Devem nela ser também incluídas as despesas adicionais de compra. Eventualmente, estas despesas podem passar pela classe 6, devendo depois, para satisfazer os critérios de valorimetria, ser imputadas às contas de existências respectivas.

Esta conta saldará, em todas as circunstâncias, por débito das contas de existências.”.

“9 – No Capítulo 12, Classe 3, “Existências”, do Plano Oficial de Contabilidade, o primeiro parágrafo é substituído pelo seguinte:

Esta classe serve para registrar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;*
- b) O inventário permanente.*

Na elaboração dos inventários das existências devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício;*
- b) Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas:*
 - Com referência ao final do exercício; ou*
 - Ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada item seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;...”*

3. BREVE ANÁLISE COMPLEMENTAR AO DL 44/99, DE 12 DE FEVEREIRO

Para além dos aspectos referidos nos itens anteriores, julgamos pertinente acrescentar mais alguns considerandos.

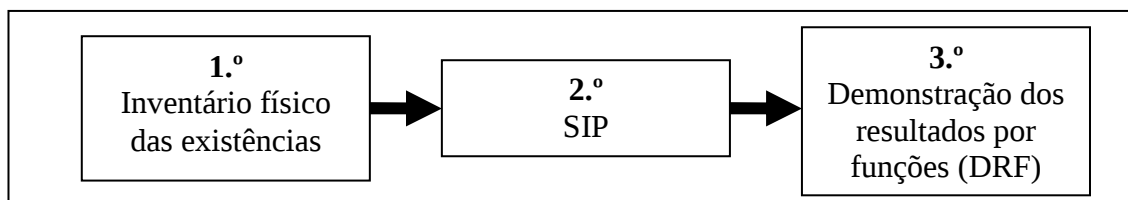
O primeiro parágrafo do preâmbulo do DL 44/99, de 12 de Fevereiro, prevê:

“O presente diploma tem em vista a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração de resultados por funções, bem como a definição dos elementos básicos que a listagem do inventário físico das existências deverá conter.”.

De notar que o art.º 1.º daquele diploma contempla estas três componentes importantes tornando-as obrigatórias¹², estando interligadas pela ordem que indicamos no ESQUEMA N.º 1 seguinte:

¹² Este artigo foi posteriormente alterado pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, que introduziu algumas alterações ao DL 44/99.

ESQUEMA N.º 1 - TRÊS COMPONENTES DO DL44/99, DE 12 DE FEVEREIRO



Fonte: Elaboração própria.

Essa ideia é reforçada no terceiro parágrafo do preâmbulo do DL 44/99, de 12 de Fevereiro, quando refere:

“A aplicação do sistema de inventário permanente e a elaboração da demonstração dos resultados por funções - já em prática num grande número de empresas - permitem, assim, a determinação directa do custo das vendas, o aperfeiçoamento do sistema do controlo interno e a melhoria da qualidade da informação financeira (...)”.

Por outro lado, o quarto parágrafo do preâmbulo do DL 44/99 reforça, ainda mais, a ligação do SIP com a DRF da seguinte forma:

“Acresce que a demonstração dos resultados por funções está contemplada na Directiva n.º 78/660/CEE (4.ª Directiva) e que a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, publicada no Diário da República, 1.ª série-B, de 14 de Julho, prevê, na alínea j) do ponto 10.º, a introdução progressiva dos inventários permanentes de existências.”.

De notar que, relativamente à Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, que foi republicada na íntegra pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/89, de 23 de Janeiro, sob o título “Quadros Gerais para a Reforma Fiscal - Um Sistema Fiscal para o Portugal Desenvolvido no Limiar do século XXI” a mesma prevê o seguinte:

“j) Introdução progressiva dos inventários permanentes dos stocks.”.

Refira-se, porém, que a 4.ª Directiva da UE não faz qualquer alusão ao SIP.

Sublinhe-se ainda que o n.º 1 do art.º 3.º do DL 44/99, clarificou, no seu n.º 1, a obrigatoriedade da Demonstração dos resultados por naturezas (DRN), mantendo a excepção prevista no n.º 5 do art.º 3.º do DL 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o POC/89 e previa, no seu n.º 2, a obrigatoriedade da Demonstrações dos resultados por funções (DRF) para as entidades referidas no n.º 1 do art.º 2.º desse diploma que tivessem ultrapassado dois dos três limites referidos no art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais, a partir do exercício seguinte ao da referida ocorrência¹³.

A importância da DRF foi, ainda, reforçada com o item 2.3 do POC que passou, com o DL 44/99, a ter a seguinte redacção:

“Este modelo de demonstração, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes, é ainda de evidente utilidade para a gestão das empresas, sendo também o de maior divulgação internacional.

O modelo e os conceitos adoptados são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20, «Demonstração dos resultados por funções», os quais conduzem de uma forma lógica à determinação dos resultados pelos seguintes níveis:

*Resultados brutos;
Resultados operacionais;
Resultados correntes (antes e depois de impostos);
Resultados extraordinários (antes e depois de impostos);
Resultados líquidos; e
Resultados por acção,*

cujos conceitos se encontram definidos na referida directriz...”.

De notar que o mencionado DL 79/2003, de 23 de Abril, alterou este item 2.3, deixando o segundo parágrafo de fazer referência à Directriz Contabilística n.º 20, tendo sido substituído pelo seguinte texto:

“O modelo e os conceitos adoptados na preparação e apresentação desta demonstração financeira são os constantes da regulamentação contabilística específica, incluindo as directrizes contabilísticas, em vigor.”.

Além disso, e no que concerne à organização contabilística de suporte à elaboração da DRF, foi acrescentado um parágrafo com o seguinte teor:

“No caso de ser utilizada a classe 9, ‘Contabilidade de custos’, são de criar contas que recolham a informação necessária ao apuramento do custo de

¹³ Os limites em vigor são os seguintes:

- a) Total do balanço: 1.500.000 euros;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

produção e de cada uma das rubricas referidas na demonstração dos resultados por funções.”.

Finalmente, sublinhamos que os itens 5 e 7 do Anexo ao DL 44/99 alteraram os modelos da DRF previstos no capítulo 7 do POC (DRF - contas individuais) e o item 14.3 do capítulo 14 (DRF - contas consolidadas - Demonstração Consolidada dos Resultados por Funções).

No que tange às regras de controlo interno, o já referido item 9 do Anexo ao DL 44/99 alterou o capítulo 12, classe 3 “Existências” do POC.

O DL 79/2003 manteve, diremos em alternativa à contabilidade de custos, a possibilidade de poderem existir sub-sistemas contabilísticos (v.g. folhas de cálculo) auxiliares (“mapas e demonstrações auxiliares”) *“que permitam estabelecer uma perfeita ligação entre as quantias obtidas e os registos da contabilidade digráfica e tenham periodicidade pelo menos mensal”*¹⁴.

Nestes termos, podemos inferir que a contabilidade de custos¹⁵ permite uma periodicidade do SIP mais “permanente” do que o sub-sistema dos mapas extra-contabilísticos, pois este terá apenas que ter “periodicidade pelo menos mensal”.

Em suma, o POC/89, com as alterações dos dois diplomas em análise, assumia objectivamente que a DRF era a demonstração financeira por excelência de suporte ao inventário físico das existências e ao SIP.

4. O “SIP” NO SNC

Uma primeira referência ao SNC é a de que as actuais regras previstas no art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, não se encontravam previstas no projecto do diploma, o qual, em espaço próprio destacado a negrito, referia: *“Por memória: falta equacionar o reflexo de criação do SNC face aos DL44/99 e DL79/2003 ...”*.

Julgamos que a CNC não incluiu tais disposições naquele projecto, em virtude de deixar essa opção para o Governo, na medida em que sendo o SNC uma adaptação das NIC e uma vez que estas não contemplam o SIP, não faria sentido, do ponto de vista estritamente contabilístico, tal previsão. Ou seja, tratava-se mais de uma opção política do que uma opção contabilística, face àquele normativo contabilístico internacional.

É neste contexto que o DL 158/2009, de 13 de Julho, acabou por prever o citado art.º 12.º, embora com referências mais ligeiras relativamente aos mencionados diplomas, como desenvolvemos no capítulo seguinte.

¹⁴ Esta redacção é comum aos dois diplomas em análise.

¹⁵ O POC/89 não prevê a sua obrigatoriedade.

5. COMPARAÇÃO DO SIP (POC vs. SNC)

A primeira referência ao SIP consta da nota explicativa da classe 3 do POC/77, referindo:

“Esta classe servirá para registar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;*
- b) Apenas os inventários inicial e final, se se optar pelo funcionamento de conta “compras” na classe 6;*
- c) O inventário permanente.”*

De notar que as duas primeiras alíneas referem-se ao sistema de inventário intermitente ou periódico, sendo que o POC/77 previa a possibilidade de registo das compras, em alternativa, nas contas “3 - Compras” e “61 - Compras”¹⁶.

Comparando o mencionado art.º 12.º “Inventário Permanente” do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, com o POC/89, pela redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 44/99 e a alteração do Decreto-Lei n.º 79/2003, elaboramos o QUADRO N.º 1 seguinte:

QUADRO N.º 1 - Comparação do SIP (POC vs SNC)

SNC Art.º 12.º do DL158/2009	POC Decretos-Lei n.ºs 44/99 e 79/2003
1 - As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos: a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício; 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 respectivos registos contabilísticos.	<u>N.º 5 do Anexo ao DL44/99 com a redacção do DL79/2003, Capítulo 12, Classe 3 “Existências” do POC</u> a) Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício b) Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas: – Com referência ao final do exercício; – Ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício; c) Os inventários físicos respeitantes às existências devem identificar os bens, em termos da sua natureza, quantidade e custo unitário. O sistema usado para o inventário permanente deve permitir a verificação da correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos
2 - A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades nele referidas que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos,	<u>Art.º 1.º n.º 2 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 2 - As obrigações previstas nas alíneas a), b) e c) do

¹⁶ No caso da alínea a), a conta “61” intitula-se “custo das existências vendidas e consumidas” pois as compras são registadas na conta “31 - Compras”.

dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.	número anterior não se aplicam às entidades nele referidas desde que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados.
3 - Cessa a obrigação a que se refere o n.º 1, sempre que as entidades nele referidas deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.	<u>Art.º 1.º n.º 3 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 3 - Cessa a obrigação a que se refere a alínea a) do n.º 1 sempre que as entidades nele referidas deixem de ultrapassar, durante três exercícios consecutivos, dois dos limites referidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao do termo daquele período.
4 - Ficam também dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes actividades: a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça; b) Silvicultura e exploração florestal; c) Indústria piscatória e aquicultura; d) Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300 000 nem a 10 % das vendas globais da respectiva entidade.	<u>Art.º 1.º n.º 3 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 4 - Ficam também dispensadas do estabelecido na alínea a) do n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes actividades: a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça; b) Silvicultura e exploração florestal; c) Indústria piscatória e aquicultura; d) Pontos de venda a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, volume de negócios superior a € 300 000 nem 10% do volume de negócios global da respectiva entidade.
5 - Ficam ainda dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas cuja actividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, para efeitos deste artigo, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300.000 nem 20 % dos respectivos custos operacionais.	<u>Art.º 1.º n.º 5 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 5 - Ficam ainda dispensadas do estabelecido na alínea a) do n.º 1 as entidades nele referidas cuja actividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, para efeitos deste diploma, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda €300.000 nem 20% dos respectivos custos operacionais.
6 - As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 mantêm-se até ao termo do exercício seguinte àquele em que, respectivamente, as actividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.	<u>Art.º 1.º n.º 6 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 6 - As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 mantêm-se até ao termo do exercício seguinte àquele em que, respectivamente, as actividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.
7 - Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as actividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois exercícios consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.	<u>Art.º 1.º n.º 7 do DL 44/99 com a redacção do DL 79/2003</u> 7 - Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as actividades e as entidades neles referidas que deixem de verificar, durante três exercícios consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do exercício seguinte ao do termo daquele período.

Fonte: Elaboração própria.

Como podemos constatar no QUADRO N.º 1 apenas se verificam ligeiras alterações no n.º 1 e no n.º 3 do art.º 12.º do DL 158/2009, de 13 de Julho, relativamente ao n.º 5 do Anexo ao DL 44/99, com a redacção do DL 79/2003, pois os restantes n.ºs 2 a 7 são, salvo algumas correcções pontuais de redacção, coincidentes, até nos valores limites dos n.ºs 4 e 5¹⁷.

A diferença entre estes dois clausulados diz respeito à eliminação da referência ao sistema de inventário intermitente ou periódico previsto no POC/89, i.e., o SNC apenas faz referência ao SIP.

Em suma, a essência (substância) do SIP do POC/89 e daqueles dois diplomas foi transposta integralmente para o SNC.

Note-se, porém, que a ligação do SIP à DRF, que no POC/89, e de acordo com aqueles diplomas, era “umbilical”, deixa de se verificar no SNC, pois a DRF passa a ser facultativa (opcional), conforme prevê o n.º 3 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Neste contexto, com o SNC, o ESQUEMA N.º 1 e os argumentos atrás referidos no item 3 deste artigo ficam prejudicados.

Na verdade, no item 2.3 do POC/89, com a redacção do DL 44/99, e mantida com o DL 79/2003, é referido que a DRF é a “*de maior divulgação internacional*”, pelo que, uma vez que o SNC se baseia na adaptação das NIC, esse argumento acaba por “cair por terra”. Ou seja, é caso para nos interrogarmos: tendo em conta essa argumentação não se justificaria a sua obrigatoriedade no SNC?

Um outro aspecto inovador do SNC relativamente ao POC/89 refere-se à inclusão de um regime de contra-ordenações previsto no art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, sob o título “Ilícitos de mera ordenação social”¹⁸.

Com efeito, os dois modelos contabilísticos anteriores (POC/77 e POC/89) não previam tal regime, pelo que o incumprimento das normas contabilísticas apenas tem sido sancionado no contexto das normas fiscais quando as mesmas são relevantes para o apuramento da matéria colectável, nomeadamente em sede de impostos sobre o rendimento (IRC e IRS) e imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Com efeito, não é por acaso que os códigos fiscais contemplam disposições legais sobre a normalização contabilística, das quais destacamos, a título de exemplo, o art.º 17.º do CIRC que é considerado um verdadeiro articulado “de ponte” entre a contabilidade e a fiscalidade (em IRC e IRS - Categoria B).

¹⁷ Chamamos a atenção para a alteração verificada no n.º 2 no que se refere aos prazos que implicam a (não) obrigatoriedade de aplicação de SIP. No anterior regime, para a aplicação do SIP bastaria a ultrapassagem dos limites num único exercício e para cessar aquela obrigatoriedade o prazo era de três exercícios. Com o SNC, o prazo para ambas as situações é de dois exercícios.

¹⁸ Sobre esta temática elaborámos um artigo sob o título “O Controlo de Aplicação das Normas (*Enforcement*) no SNC” disponível para *download* no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 284” e “Normalização Contabilística e SNC/Sistema de Normalização Contabilística (SNC)/Artigos”.

Tendo em conta que o SNC é uma adaptação (e não adopção) das NIC do IASB e uma vez que este normativo contempla o mencionado *enforcement* das normas, tornou-se imperativa a inclusão desse clausulado no SNC.

A questão que se coloca é a de se saber se esse articulado contempla a situação de incumprimento do SIP quando o mesmo é obrigatório nos termos do art.º 12.º do mesmo diploma. Analisados os n.ºs 1, 2 e 3 desse do art.º 14.º, julgamos que essa situação se poderá enquadrar no n.º 1, embora esta interpretação não seja completamente pacífica.

6. A APLICAÇÃO PRÁTICA DO SIP

Apesar do SIP ser obrigatório nos termos referidos, temos a percepção de que, de acordo com a nossa experiência profissional de ROC, que a sua aplicação prática é incipiente.

Essa mesma constatação foi sublinhada por Marques de Almeida, Coimbra e Larguinho, nos seguintes termos¹⁹:

“Com este largo espectro de vantagens e, à partida, sem inconvenientes, interrogamo-nos por que razão a maioria das empresas portuguesas ainda não adoptou semelhantes tipo de inventário, apesar de, por lei, ser obrigatório.”.

Desse estudo, único com estas características, relevamos que o mesmo se baseou num inquérito a cerca de 200 empresas sujeitas a revisão legal das contas, i.e., empresas que, pelos citados diplomas legais, seriam obrigadas a utilizar o SIP.

Os autores reconhecem que a implementação do SIP poderá ter custos significativos, nomeadamente ao nível de programas informáticos e do controlo administrativo e contabilístico que deverão ser ponderados numa análise “custo-benefício”, i.e., o custo da informação não deve exceder o benefício que dela retiramos.

Referem, ainda, que o SIP permite o *matching concept*²⁰ de uma forma instantânea, sublinhando:

“Portanto, ao inventário permanente está associada uma ideia de controle que não é tão forte quando pensamos em termos de inventário periódico. O tema engloba outras problemáticas, tais como: o custo histórico, princípio do custo histórico, o matching concept, o reconhecimento de proveitos, o critério de avaliação dos stocks, a propriedade dos stocks, a consistência de

¹⁹ MARQUES DE ALMEIDA, José Joaquim; COIMBRA, Pedro e LARGUINHO, Manuela, A Aplicação dos Normativos sobre o Inventário Permanente às Empresas Sujeitas a Revisão Legal de Contas: Um Estudo Empírico”, *Revisores & Empresas* n.º 29, de Abril/Junho de 2005, pp. 8-15 e *Comunicação no X Congresso de Contabilidade dos ISCA's*, Centro de Congressos do Estoril, 24 a 26 de Novembro de 1994.

²⁰ Refere-se à aplicação do “Regime de acréscimo (periodização económica)” no SNC (item 2.3 do SNC e §22 da Estrutura Conceptual) e ao princípio contabilístico “Da especialização (ou do acréscimo)” no POC/89.

políticas, a possibilidade de avaliação por critérios diferentes do custo histórico/moeda nominal, critérios para estimar inventários do fim do período, gestão dos stocks, etc.”.

7. O “SIP” E A REVISÃO/AUDITORIA ÀS CONTAS²¹

A adopção do SIP, independentemente da sua obrigatoriedade legal ou não, deveria ser encarada como uma necessidade básica para o órgão de gestão da empresa como suporte na tomada de decisões (v.g. fixação de preços de venda, fixação de margens de lucro, redução de custos). O próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 44/99 sublinha esse aspecto ao utilizar a expressão “*as boas regras de gestão...*”.

Por outro lado, a adopção do SIP poderá ser considerada uma boa medida de controlo interno na área das existências, a ser objecto de revisão/auditoria pelo Revisor Oficial de Contas (ROC).

Também neste particular, o prefácio do referido diploma destaca que a adopção do SIP “*visa facilitar o processo conducente à revisão/auditoria de contas*”.

Neste contexto, e uma vez que havia que clarificar a posição da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) no que tange, designadamente, ao conteúdo dos relatórios a emitir pelos ROC, elaborámos uma exposição à OROC que, pela sua importância, passamos a transcrever na íntegra²²:

“Em conversas com alguns colegas tenho constatado a existência de dúvidas e diferentes pontos de vista sobre qual deverá ser a posição do ROC para o caso de uma empresa não adoptar o sistema de inventário permanente (SIP) na contabilização das suas existências, quando a tal se encontra obrigada, cf. dispõe o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro.

Na verdade, caso o ROC constate essa realidade deverá emitir opinião com reservas por limitação ou, simplesmente, relatar uma ênfase na certificação legal das contas? E, independentemente dessas evidências, não deverá mencionar tal facto no Relatório Anual da Fiscalização Efectuada?

Com efeito, tenho verificado que há divergências de interpretação que poderão sintetizar-se nas seguintes atitudes:

- Mencionar o facto unicamente no RELATÓRIO ANUAL DA FISCALIZAÇÃO EFECTUADA;*
- Referir uma RESERVA POR LIMITAÇÃO NO ÂMBITO...*
- Destacar o facto numa “ÊNFASE”...*

²¹ Este item corresponde, quase na íntegra, ao item “Posição da OROC” do nosso artigo referido no rodapé n.º 3 deste artigo.

²² Na exposição constavam outros argumentos técnicos que aqui não reproduzimos por não os considerarmos relevantes.

- Não efectuar qualquer referência nesses documentos, pois se em exercícios anteriores a empresa não utilizou o SIP e o ROC não teve qualquer dificuldade em emitir os seus relatórios, também, agora, pelo facto de estarmos na presença de uma exigência contabilística (ou contabilístico - fiscal) não deve relatar tal facto. Ou seja, por outras palavras e especificando melhor, se o ROC nos exercícios anteriores emitiu uma certificação legal das contas sem reservas baseada na utilização do SII, com base na validação das asserções inerentes à “Área de Existências”, será que, pelo facto da empresa não utilizar o SIP, deverá qualificar a sua opinião?

Julgo que este assunto é de extrema importância pois poderá suscitar desinteligências com o órgão de gestão, com os técnicos oficiais de contas e entre os próprios ROC, pelo que sugiro que o assunto seja devidamente divulgado a todos os colegas, com vista à uniformização dos procedimentos.”.

Posteriormente, e em aditamento, escrevemos:

“Em aditamento ao meu fax n.º 1234/OROC/2000, de 26 de Dezembro, e na sequência da discussão com um colega ROC, o mesmo apresentou as seguintes justificações em favor da não menção de qualquer reserva/ênfase na Certificação Legal das Contas, admitindo, contudo, a hipótese de referência no Relatório Anual da Fiscalização Efectuada no sentido de sensibilizar a administração das empresas para a necessidade de cumprir os requisitos legais:

- *Se até agora o ROC não sentiu dificuldade em apreciar as contas sem inventário permanente, porque razão iria agora tê-las?*
- *A inclusão de uma reserva ou de uma ênfase na certificação legal das contas iria decerto criar as condições para que o Fisco mandasse proceder a exame à escrita, face ao teor da declaração anual do IRC.*
- *Tanto quanto parece, o balanço e a demonstração de resultados não sofrem qualquer influência do sistema de inventário – permanente ou intermitente – pelo que está em causa uma mera “ questão interna”, sem reflexo nos produtos da informação para o exterior que são aqueles sobre os quais se pretende que o ROC se pronuncie.”.*

Na sequência, a OROC emitiu a circular n.º 8/01, de 25 de Janeiro que a seguir transcrevemos:

“ASSUNTO: *Inventário Permanente e Demonstração dos Resultados por Funções*

Colega,

1. A publicação do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, veio contribuir de forma decisiva para o revisor/auditor recomendar a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções pelas empresas/entidades que por ele estejam abrangidas.

2. No entanto, as disposições mencionadas no n.º 2 do artigo 1.º e no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, relativas à Demonstração dos Resultados por Funções, resultam contraditórias entre si, uma vez que, de acordo com o n.º 2 do artigo 1.º deste diploma legal, esta demonstração dos resultados só seria obrigatória a partir do exercício de 2002, enquanto que de acordo com o n.º 2 do artigo 3.º já o seria a partir de 2001. Trata-se de uma incoerência legislativa que terá de ser resolvida pela mesma via. Acresce que o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, cujos objectivos estão bem patentes na respectiva parte preambular, não foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro.

3. Informamos que esta Ordem oportunamente solicitou esclarecimentos à entidade competente sobre a questão anterior e outras relacionadas com o citado diploma legal e ainda com alguns aspectos do regime das directrizes contabilísticas.

4. Independentemente da posição que venha a ser defendida e que será transmitida logo que conhecida, o Conselho Directivo, ouvida a Comissão Técnica das Entidades Não Financeiras, apreciou e deliberou o seguinte:

- a) A adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências é obrigatória após o início do exercício de 2002, para as empresas/entidades que satisfaçam as condições previstas no Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro;
- b) A não adopção do sistema de inventário permanente não é, porém, determinante para a formação da opinião do revisor/auditor, visto que, em variadas circunstâncias, o controlo das existências e o razoável apuramento dos saldos relacionados com as mesmas podem ser assegurados por outras formas. Pode por conseguinte expressar-se uma opinião sem reservas nem ênfases apesar de não ter sido adoptado tal sistema;
- c) Quando a entidade não adopte o sistema de inventário permanente e o revisor/auditor entenda que ele seria necessário para o objectivo do seu trabalho, o revisor/auditor deve expressar uma reserva por limitação de âmbito;
- d) A não adopção do sistema do inventário permanente por empresa/entidade que a tal esteja obrigada deve ainda ser divulgada nos competentes relatórios e pareceres emitidos pelo revisor/auditor, independentemente de se justificar ou não uma reserva nos termos da alínea c);

- e) *Por razões de certeza e segurança na aplicação do direito, a Ordem considera a Demonstração dos Resultados por Funções de elaboração obrigatória apenas a partir do exercício de 2002, para as empresas/entidades que satisfaçam as condições previstas no Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro;*
- f) *A não elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, quando obrigatória, dará lugar a uma reserva por limitação de âmbito, devendo ainda ser divulgada nos competentes relatórios e pareceres emitidos pelo revisor/auditor.*

Com os melhores cumprimentos.

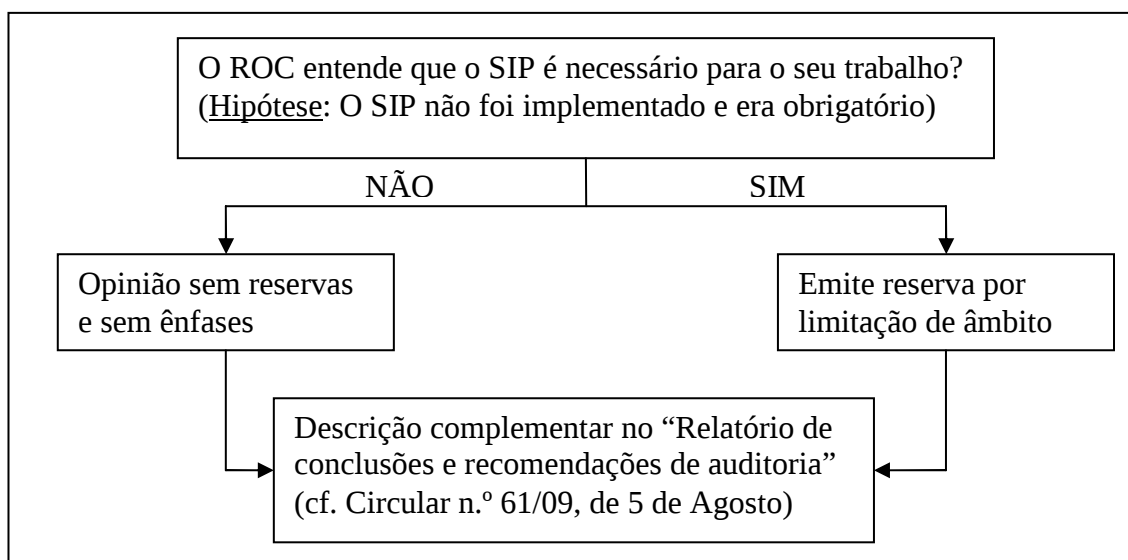
ANTÓNIO CAMPOS PIRES CAIADO

Vogal do Conselho Directivo

Lisboa, 25 de Janeiro de 2001”.

Dado o enquadramento contabilístico atrás referido, quer no âmbito do POC/89 e dos dois diplomas contabilísticos referidos (DL44/94 e DL79/2003), quer no âmbito do SNC, a essência dessa Circular da OROC mantém-se e pode ser resumida no seguinte ESQUEMA N.º 2:

ESQUEMA N.º 2 - SIP e Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria²³



Fonte: Elaboração própria.

²³ Com a última alteração do Estatuto da OROC (EOROC) pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro, passou a existir a distinção entre a certificação legal das contas e o relatório de auditoria, sendo que a primeira é emitida no âmbito da revisão legal das contas (art.º 44.º EOROC) e a segunda no contexto de auditoria às contas (art.º 45.º EOROC).

De notar que a descrição complementar no relatório de conclusões e recomendações de auditoria, resulta da nossa interpretação da alínea d) da Circular atrás transcrita.

Refira-se, ainda, que esse relatório substituiu a partir de Agosto de 2009 o então designado de “Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada” (RAFE) referido na nossa exposição atrás mencionada e que se encontrava previsto no n.º 2 do art.º 451.º do CSC, entretanto alterado pela redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, e na alínea a) do n.º 1 do art.º 52.º do EOROC também eliminado pela nova redacção do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro.

8. O “SIP” E OS MÉTODOS INDIRECTOS

Em 6 de Setembro de 2001, enviámos uma exposição à DGCI (nossa carta n.º 160/2001), solicitando o esclarecimento de algumas questões relacionadas com o SIP, uma das quais referente aos métodos indirectos e com o seguinte teor:

“c) Considerando que há quem defenda que a não aplicação do sistema de inventário permanente, quando obrigatório, poderá suscitar a aplicação de métodos indirectos nos termos da Lei Geral Tributária.”.

O Ministério das Finanças, através do Director de Serviços, Manuel de Sousa Meireles, respondeu-nos através do ofício n.º 7613, de 4 de Março de 2004 (dois anos e meio depois), nos seguintes termos:

“2. Relativamente à eventual sujeição à avaliação indirecta dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação nos casos em que as empresas, embora obrigadas à adopção do sistema de inventário permanente, não o tenham feito, refira-se que da conjugação da alínea b) do art.º 87.º com a alínea a) do art.º 88.º, ambos da Lei Geral Tributária, resulta que nos casos em que, embora legalmente obrigatório, não tiver sido adoptado o sistema de inventário permanente para a contabilização das existências e, por esse motivo, se tornar impossível comprovar e quantificar de forma directa e exacta os elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável sujeita a IRC, a Administração Tributária ver-se-á, de facto, obrigada a proceder à avaliação indirecta, com as consequências daí resultantes.

Nos casos em que a inexistência do sistema de inventário permanente não impossibilite a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, não há suporte legal para, com base naquela falta, proceder à avaliação indirecta daquela matéria.”.

Assim, a pura e simples não utilização do SIP, quando obrigatória, face ao disposto nos referidos diplomas, não constitui, *de per se*, condição suficiente para que a Administração Tributária (AT) aplique automaticamente a avaliação indirecta (métodos indirectos), na medida em que a organização contabilística da empresa, mesmo sem o SIP, poderá possibilitar que a AT possa comprovar e quantificar de forma directa e exacta os elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável sujeita a IRC.

Neste contexto, opinamos que a alteração do referencial contabilístico para o SNC não produz qualquer efeito na interpretação supra.

CONCLUSÕES

No presente artigo desenvolvemos alguns aspectos teóricos e práticos da aplicação do SIP, efectuando algumas comparações entre o POC/89 e os dois diplomas de alteração (DL44/99 e DL79/2003) e o SNC e concluímos que, de uma forma geral, se mantêm os procedimentos contabilísticos de implementação do SIP, ressalvando-se que, com o SNC, a ligação do SIP à DRF deixou de fazer sentido, uma vez que esta demonstração financeira passou a ser facultativa nos termos do n.º 3 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC.

Com efeito, concluímos que se mantêm as disposições reguladoras do SIP, nomeadamente no que tange ao âmbito e dispensa de aplicação, com ligeiras alterações, e quanto à organização contabilística e ao seu modo de funcionamento.

Em complemento ao nosso artigo anterior em destaque, relevamos que também se mantêm os procedimentos de revisão/auditoria às contas por parte do ROC, nomeadamente no que tange aos efeitos do SIP nos relatórios emitidos, com especial destaque para a certificação legal das contas/relatório de auditoria.

No que tange aos efeitos fiscais em sede de IRC e tendo em consideração o entendimento da AT a um nosso pedido de esclarecimento, julgamos que o mesmo se mantêm, pois a alteração do modelo contabilístico para o SNC não produz qualquer efeito contabilístico-fiscal.