

EDUARDO SÁ SILVA  
CARLOS QUELHAS MARTINS

# Classe 3

## Inventários e Ativos Biológicos

Abordagem contabilística, fiscal e auditoria

**2º edição - Revista e Atualizada**

De acordo com o Decreto-Lei nº 98/2015 - Novo SNC

**VidaEconómica**

# **Classe 3**

Inventários e Ativos Biológicos



**Eduardo Sá Silva**  
**Carlos Quelhas Martins**

# **Classe 3**

## **Inventários e Ativos Biológicos**

**VidaEconómica**

## FICHA TÉCNICA

### **Título**

Classe 3 - Inventários e Ativos Biológicos 2ª Edição

### **Autores**

Eduardo Sá Silva e Carlos Quelhas Martins

### **Editor**

Vida Económica - Editorial, SA  
R. Gonçalo Cristóvão, 14 - 2º • 4000-263 Porto  
www.vidaeconomica.pt • <http://livraria.vidaeconomica.pt>

### **Composição e montagem**

Vida Económica

### **Impressão e acabamento**

Uniarte Gráfica, S.A. • 4300-414 Porto

### **Depósito Legal**

409482/16

### **ISBN**

978-989-768-242-1

Executado em maio de 2016



A cópia ilegal viola os direitos dos autores.  
Os prejudicados somos todos nós.

© **Todos os direitos reservados para Vida Económica, Editorial, SA**

Nenhuma parte deste livro pode ser utilizada ou reproduzida, no todo ou em parte, por qualquer processo mecânico, fotográfico, eletrónico ou de gravação, ou qualquer outra forma copiada, para uso público ou privado (além do uso legal como breve citação em artigos e críticas) sem autorização prévia por escrito da Vida Económica – Editorial, S.A.

---

**Veja no final deste livro como se registar na n/ editora e receber informação sobre lançamentos, iniciativas e promoções da Vida Económica – Editorial SA**

# ÍNDICE

Índice de Quadros .....	9
Lista de Abreviaturas.....	11
Apresentação .....	13
Introdução.....	17
III. Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos .....	19
III.1 – Normas relevantes .....	24
III.2 – Reconhecimento .....	25
III.3 – Comparação SNC <i>vs.</i> POC .....	26
III.4 – Detalhe das Contas .....	28
III.4.1 – Conta 31 – Compras .....	28
III.4.1.1 – Conta 311 – Mercadorias.....	32
III.4.1.2 – Conta 312 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo.....	35
III.4.1.3 – Conta 313 – Ativos biológicos .....	36
III.4.1.4 – Conta 317 – Compras – devoluções de compras .....	38
III.4.1.5 – Conta 318 – Compras – descontos e abatimentos em compras .....	40
III.4.1.6 – Conta 319 – Compras – Despesas adicionais em compras .....	42
III.4.2 – Conta 32 – Mercadorias .....	45
III.4.2.1 – Conta 321 – Mercadorias.....	50

III.4.2.2 – Conta 325 – Mercadorias em trânsito .....	56
III.4.2.3 – Conta 326 – Mercadorias em poder de terceiros .....	59
III.4.2.4 – Conta 329 – Perdas por imparidade acumuladas.	63
III.4.3 – Conta 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo .....	68
III.4.3.1 – Conta 331 – Matérias-primas.....	70
III.4.3.2 – Conta 332 – Matérias subsidiárias .....	73
III.4.3.3 – Conta 333 – Embalagens .....	75
III.4.3.4 – Conta 334 – Materiais diversos .....	77
III.4.3.5 – Conta 335 – Matérias em trânsito .....	79
III.4.3.6 – Conta 339 – Perdas por imparidade acumuladas.	81
III.4.4 – Conta 34 – Produtos acabados e intermédios.....	84
III.4.4.1 – Conta 341 – Produtos acabados .....	89
III.4.4.2 – Conta 342 – Produtos intermédios .....	91
III.4.4.3 – Conta 346 – Produtos em poder de terceiros .....	93
III.4.4.4 – Conta 349 – Perdas por imparidade acumuladas.	97
III.4.5 – Conta 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos.....	100
III.4.5.1 – Conta 351 – Subprodutos.....	102
III.4.5.2 – Conta 352 – Desperdícios, resíduos e refugos ...	108
III.4.5.3 – Conta 359 – Perdas por imparidade acumuladas	110
III.4.6 – Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso .....	113
III.4.6.1 – Conta 361 – Produtos e trabalhos em curso.....	114
III.4.7 – Conta 37 – Ativos biológicos .....	115
III.4.7.1 – Conta 371 – Consumíveis .....	119
III.4.7.2 – Conta 372 – De produção .....	123
III.4.8 – Conta 38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos.....	126

## ÍNDICE

III.4.8.1 – Conta 382 – Mercadorias.....	127
III.4.8.2 – Conta 383 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo.....	132
III.4.8.3 – Conta 384 – Produtos acabados e intermédios..	134
III.4.8.4 – Conta 385 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos .....	136
III.4.8.5 – Conta 386 – Produtos e trabalhos em curso.....	138
III.4.8.6 – Conta 387 – Ativos biológicos .....	140
III.4.9 – Conta 39 – Adiantamentos por conta de compras.....	142
III.5 – Divulgações.....	145
III.5.1 – Inventários .....	145
III.5.2 – Ativos biológicos.....	149
III.6 – Auditoria aos inventários e ativos biológicos .....	154
III.6.1 – O controlo interno.....	156
III.6.2 - Medidas de controlo interno na área dos inventários e ativos biológicos.....	159
III.6.2.1 – A entrada de inventários em armazéns provenientes de compras.....	160
III.6.2.2 – A armazenagem, movimentação e saída dos inventários .....	161
III.6.2.3 – O controlo físico dos inventários.....	162
III.6.2.4 – Instruções para as contagens físicas dos inventários .....	163
III.6.3 - Objetivos da auditoria.....	164
III.6.4 - Procedimentos de auditoria.....	165
III.6.4.1 – Testes às contagens físicas.....	166
III.6.4.2 – “Cortes” de receção e de compras e de expedição e de vendas de inventários e ativos biológicos.....	168

III.6.4.3 – Testes às mercadorias em trânsito e em poder de terceiros .....	169
III.6.4.4 – Testes às listagens de inventários finais .....	170
III.6.4.5 – Testes ao custo de aquisição ou de produção e à forma de custear as saídas dos inventários dos armazéns	171
III.6.4.6 – Testes à valorimetria dos inventários finais.....	174
III.6.4.7 – Análise do saldo das perdas por imparidade acumuladas .....	175
III.6.4.8 – Relatório final sobre o trabalho efectuado .....	176
III.6.5 – Normas internacionais de auditoria .....	177
Conclusão.....	181
Bibliografia.....	183

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro III.1 – Contas POC – correspondência Contas SNC ....	26
Quadro III.2 – Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita .....	115
Quadro III.3 – Pressupostos de controlo interno.....	158



## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – *Activity Based Cost*

AFT – Ativo Fixo Tangível

AICPA – *American Institute of CPA*

CE – Comunidade Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento  
das Pessoas Coletivas

CIP – Custo Industrial de Produção

CIPA – Custo Industrial da Produção Acabada

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CMP – Custeio Médio Ponderado

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas  
e das Matérias Consumidas

FIFO – *First in First out*

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

IAS – *International Accounting Standard*

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFAC – *International Federation of Accountants*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISA – Norma Internacional de Auditoria

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIFO – *Last in First Out*

MP – Matérias-primas

MOD – Mão-de-obra direta

MOI – Mão-de-obra indireta

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PS – Ponto de Separação

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SIP – Sistema de Inventário Permanente

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UEC – *Union Européenne des Experts Comptables,  
Economiques et Financiers*

USD – *United States Dollar*

VRL – Valor Realizável Líquido

## APRESENTAÇÃO

Tive o grato prazer e o imerecido privilégio de, novamente, receber o convite para produzir o texto de apresentação de mais uma obra dos Drs. Eduardo Sá Silva e Carlos Martins, desta feita subordinada ao tema “Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos”, uma das partes mais complexas do SNC – Sistema de Normalização Contabilística.

Os autores, empurrados pelo vento da sabedoria pelas costas, vertem nesta obra o conjunto de predicados a que estão a habituar os seus leitores; nela ressalta a objetividade com que a matéria é tratada e a orientação que lhe imprimem, como se os destinatários estivessem previamente identificados.

De facto, não basta deter a ciência; é preciso saber transmiti-la tendo em vista os seus recetores e a disparidade de capacidades para a sua apreensão. O êxito de uma obra eminentemente técnica como a que aqui se apresenta tem de reunir os condimentos necessários para que, depois de degustada, transmita ao leitor informação interessante e ambiciosa que o conduza, sem obrigação mas com motivação, a mergulhar na essência da matéria nela vertida, objetivando respostas para as suas interrogações.

O profissional ou simples interessado que se decida valorizar com a leitura e estudo desta publicação extrairá a conclusão de que o texto apresenta temas que podem ser considerados complexos, associados a resoluções naturais, lineares, sem alardes de teorias

científicas balofas que se destinam apenas a acrescentar ao livro mais umas tantas folhas.

O SNC – Sistema de Normalização Contabilística, em meu modesto e respeitoso entendimento, prematuramente nascido de cesariana apressada e obrigado a fazer-se à vida sabendo só gatinhar, começa agora a relevar as suas carências de maturação; e a matéria desta obra, objetivando uma das classes mais emaranhadas, mais difíceis de compreender, contribui de forma decisiva para uma clarificação das indecisões e teimosias que ainda subsistem entre aqueles que têm de “dar balanço e prestar contas”...

Em face das considerações feitas, são de louvar obras como a presente, que têm por objetivo a divulgação do conhecimento contabilístico. Ela dá-nos a identificação dos problemas e aponta-nos resoluções, oferecendo uma exposição clara dos princípios e das teses no próprio condicionamento em que foi feita a sua formulação.

Na verdade, lendo o que foi escrito sobre os “Inventários e Ativos Biológicos”, ressalta, mesmo para os utilizadores menos familiarizados com conceitos e práticas do SNC, que os autores conseguiram realizar os seus objetivos, pois não se pouparam aos necessários estudos dos quais resultou, efetivamente, uma obra séria e de grande valor para quem deseje ter conhecimentos sobre esta matéria. O método e a arrumação, verdadeiramente modelar do texto científico vertido no livro permitem uma consulta rápida ao estudioso. A análise inteligente dos problemas doutrinários dá-nos a compreensão fácil dos diferentes aspetos e uma visão superior do conjunto temático, sendo de salientar o enquadramento que é efetuado da vertente contabilística com a fiscal, simbiose cada vez mais presente na vida diária do profissional das contas.

É uma certeza que todos os que se interessam por estes temas pretendem que os Drs. Eduardo Sá Silva e Carlos Martins dessem continuidade à obra que, em boa hora, decidiram levar a efeito,

publicando material versando todas as Classes do SNC; e não há dúvida que, completada a coleção, ela merecerá o nosso respeito, pelo esforço que representa em prol dos ensinamentos íntegros e objetivos, infelizmente algumas vezes maltratados por textos de qualidade mais que duvidosa.

O presente livro “Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos”, tal como os outros oriundos destes autores, seja qual for o sítio em que se encontre, militarmente alinhado numa estante e devidamente perfilado junto dos seus camaradas ou em outro local menos apurado, não necessita de esticar o braço e levantar o dedo para assinalar a sua presença; ele é indispensável, e será o próprio profissional a ir em sua busca.

Por vezes as coisas não são tão boas quanto as imaginamos; são ainda melhores!

Maia, 9 de Dezembro de 2011

**Fernando Santos**

*Presidente falecido da APECA – Associação Portuguesa  
das Empresas de Contabilidade e Administração*



# INTRODUÇÃO

Este livro tem como objetivo estudar os Inventários e Ativos Biológicos – Classe 3, conceito adotado pelo SNC.

“Esta classe inclui os inventários:

Detidos para venda no decurso da atividade empresarial;

No processo de produção para essa venda;

Na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Integra, também, os ativos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da atividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da atividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 – Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar, e na NCRF 17 – Agricultura. Apesar da não existência de subconta específica no código de contas para o registo de ajustamentos em ativos biológicos, os mesmos poderão ser efetuados através da criação de subconta apropriada.

Relativamente às Microentidades, os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários. As

quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NC-ME, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar.” – Notas de Enquadramento do SNC.

O âmbito deste livro consiste em estudar as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro com maior influência, relevantes na movimentação das contas nesta classe. É nosso objetivo estudar o reconhecimento, mensuração e principais divulgações dos inventários e ativos biológicos, e realizar uma comparação das contas adotadas em SNC *vs.* POC.

Pretendemos analisar o detalhe das contas da classe 3, nomeadamente as contas 31 – Compras, 32 – Mercadorias, 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, 34 – Produtos acabados e intermédios, 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, 36 – Produtos e trabalhos em curso, 37 – Ativos biológicos, 38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos e 39 – Adiantamentos por conta de compras, evidenciando sempre exercícios de aplicação e, quando necessário, efetuando, comentários de natureza fiscal relevantes.

Por fim, é nosso objetivo estudar a Auditoria dos Inventários e Ativos Biológicos, evidenciando nessa área medidas de Controlo Interno, objetivos da auditoria, procedimentos de auditoria, e verificar quais as Normas Internacionais de Auditoria com maior influência nesta Classe.

### III. CLASSE 3 – INVENTÁRIOS E ATIVOS BIOLÓGICOS



### III. CLASSE 3 – INVENTÁRIOS E ATIVOS BIOLÓGICOS

Segundo as notas de enquadramento do SNC,

“Esta classe inclui os inventários:

Detidos para venda no decurso da atividade empresarial;

No processo de produção para essa venda;

Na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Integra, também, os ativos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da atividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da atividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 – Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar, e na NCRF 17 – Agricultura. Apesar da não existência de subconta específica no código de contas para o registo de ajustamentos em ativos biológicos, os mesmos poderão ser efetuados através da criação de subconta apropriada.

Relativamente às microentidades, os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários. As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que

em matéria de mensuração se estabelece na NC-ME, pela que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar.”

Esta classe apresenta as seguintes contas:

Conta 31 – Compras

Conta 32 – Mercadorias

Conta 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

Conta 34 – Produtos acabados e intermédios

Conta 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso

Conta 37 – Ativos biológicos

Conta 38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos

Conta 39 – Adiantamentos por conta de compras

Analisemos de seguida o detalhe das contas:

### **Conta 31 – Compras**

Esta conta regista os movimentos com os compradores de mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo e dos ativos biológicos.

### **Conta 32 – Mercadorias**

Esta conta regista o custo dos bens detidos pela entidade para venda no decurso ordinário da sua atividade.

### **Conta 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**

Esta conta regista o custo dos bens detidos pela entidade na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

**Conta 34 – Produtos acabados e intermédios**

Esta conta regista o custo de produção dos produtos acabados provenientes da atividade produtiva da entidade, bem como dos produtos intermédios.

**Conta 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos**

Esta conta regista a quantia atribuída aos subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos.

**Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso**

Esta conta regista o custo acumulado da produção em curso. Quando terminada a produção em curso, a mesma será transferida para produtos acabados ou intermédios.

**Conta 37 – Ativos biológicos**

Esta conta regista o justo valor (ou o custo de produção) atribuído (ou apurado) aos ativos biológicos (animais ou plantas vivos).

**Conta 38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos**

Esta conta regista as reclassificações de e para inventários e ativos biológicos, nomeadamente transferências entre ativos fixos tangíveis e inventários, bem como as regularizações de inventários e ativos biológicos, nomeadamente quebras, sobras, ofertas e outras operações que não sejam compras, vendas ou consumos.

**Conta 39 – Adiantamentos por conta de compras**

Segundo as notas de enquadramento do SNC, “esta conta regista as entregas feitas pela entidade relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado. Pela receção da fatura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 221 – Fornecedores c/c”.

## III.1 – NORMAS RELEVANTES

Das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro destacam-se as seguintes, por se entender que são as que têm maior influência na movimentação das contas desta classe.

NCRF n.º 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Esta norma, nos §§ 10 a 16, define em que circunstâncias devemos reconhecer um ativo como corrente ou não corrente.

NCRF n.º 10 – Custos de Empréstimos obtidos

É com base e em função desta norma que se definem as condições em que os custos de empréstimos obtidos são incorporados no custo dos inventários.

NCRF n.º 17 – Agricultura

É com base e em função desta norma que se reconhecem e mensuram as quantias a escriturar referentes a ativos biológicos.

NCRF n.º 18 – Inventários

Esta norma, através do seu § 1, define qual a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os créditos relacionados sejam reconhecidos. Esta norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

NCRF n.º 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

É com base e em função desta norma que se definem as condições em que se poderá estar perante passivos ou ativos contingentes ou ainda reconhecer uma provisão proveniente de contratos onerosos que tenham como origem operações com inventários.

## III.2 – RECONHECIMENTO

As contas da classe 3, Inventários e Ativos Biológicos incorporam contas de natureza ativa, e, neste sentido, surgem no balanço no ativo, corrente e não corrente.

No ativo corrente poderemos considerar as contas de natureza ativa da classe 3, que se espera sejam realizadas num período inferior até doze meses após a data do balanço da entidade ou, mesmo que seja realizado por um período superior, continua a ser considerado como ativo corrente, desde que esse período faça parte do decurso normal do ciclo operacional.

Neste caso, consideramos todas as subcontas da classe 3, com a exceção da conta 372 – Ativos biológicos de produção.

Em termos de Balanço, apresentamos na rubrica de Inventários as contas 32, 33, 34, 35, 36 e 39 e na rubrica de Ativos biológicos a conta 37.

No ativo não corrente serão consideradas as contas de natureza ativa da classe 3 cuja realização ocorra num período superior a doze meses e que o ciclo operacional da entidade não seja tão longo.

Neste caso, consideramos nomeadamente os ativos biológicos de produção, incluídos no Balanço na rubrica ativos biológicos.

Tive o grato prazer e o imerecido privilégio de, novamente receber o convite para produzir o texto de apresentação de mais uma obra dos Drs. Eduardo Sá Silva e Carlos Martins, desta feita subordinada ao tema "**Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos**", uma das partes mais complexas do SNC – Sistema de Normalização Contabilística.

De fato, não basta deter a ciência; é preciso saber transmiti-la tendo em vista os seus receptores e a disparidade de capacidades para a sua apreensão. O êxito de uma obra eminentemente técnica como a que aqui se apresenta, tem de reunir os condimentos necessários para que, depois de degustada, transmita ao leitor informação interessante e ambiciosa que o conduza, sem obrigação mas com motivação, a mergulhar na essência da matéria nela vertida objectivando respostas para as suas interrogações.

O profissional ou simples interessado que se decida valorizar com a leitura e estudo desta publicação extrairá a conclusão que o texto apresenta temas que podem ser considerados complexos associados a resoluções naturais, lineares, sem alardes de teorias científicas balofas que se destinam apenas a acrescentar ao livro mais umas tantas folhas.

Em face das considerações feitas, são de louvar obras como a presente que têm por objectivo a divulgação do conhecimento contabilístico. Ela dá-nos a identificação dos problemas e aponta-nos resoluções, oferecendo uma exposição clara dos princípios e das teses no próprio condicionamento em que foi feita a sua formulação.

O presente livro "**Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos**", tal como os outros oriundos destes autores, seja qual for o sítio em que se encontre, militarmente alinhado numa estante e devidamente perfilado junto dos seus camaradas ou em outro local menos apurado, não necessita de esticar o braço e levantar o dedo para assinalar a sua presença; ele é indispensável, e será o próprio profissional a ir em sua busca.

Por vezes as coisas não são tão boas quanto as imaginamos; são ainda melhores!

**Fernando Santos**

[Presidente falecido da APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração]

[www.vidaeconomica.pt](http://www.vidaeconomica.pt)

ISBN: 978-989-768-242-1



Visite-nos em  
[livraria.vidaeconomica.pt](http://livraria.vidaeconomica.pt)