

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	28.º
Assunto:	Produtos devolvidos ao fornecedor que não podem ser vendidos a outros clientes
Processo:	1536/21, PIV n.º 20802, com despacho da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, de 01-07-2021
Conteúdo:	O presente pedido de informação vinculativa versa sobre a possibilidade de serem constituídas, nos termos do art.º 28.º do Código do IRC (CIRC), perdas por imparidade pelo valor total dos inventários devolvidos ao fornecedor, os quais não podem posteriormente ser vendidos a outros clientes.

No caso concreto, a empresa A (requerente), no âmbito da sua atividade de confeção de vestuário, procedeu, de 2018 a 2021, ao fornecimento de peças de vestuário à empresa B, tendo parte dessas peças sido devolvidas no mesmo ano em que foram vendidas.

Decorrente das condições atuais acordadas com a empresa B, a regra é que as peças devolvidas (cujos defeitos não possam ser corrigidos, caso em que voltam a ser enviadas e faturadas ao cliente) não podem ser destruídas, doadas, nem vendidas pela empresa A, sendo que, nos últimos anos (2017/2018), a empresa B tem vindo a incentivar projetos de doação ou reciclagem para evitar a destruição da mercadoria. A destruição só é contemplada em casos de licenças ou produtos que não cumpram os requisitos mínimos de saúde e segurança aprovados, tendo a requerente vindo a agir em conformidade.

No caso concreto, as peças de vestuário devolvidas em 2018, 2019 e 2020 pela empresa B foram reintegradas no inventário da empresa A, pelo valor do custo de produção.

Relativamente a essas peças, veio a empresa B, em 2021, informar a empresa A que pretende doá-las ao Alto Comissariado das Nações Unidas para os Refugiados (ACNUR).

O tratamento dos inventários encontra-se prescrito na norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) 18, a qual integra o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

De acordo com aquela norma, os inventários devem, no reconhecimento inicial, ser mensurados ao custo (no caso concreto, sendo produzidos pela própria entidade, ao custo de produção), devendo, subsequentemente, e em conformidade com o parágrafo 9 da norma, ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo.

Refere o parágrafo 34 da NCRF 18 que “*Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra.*”.

Assim, o gasto relativo aos inventários deve ser reconhecido aquando da venda, aquando da perda de inventários ou, ainda, aquando da redução do valor escriturado dos inventários ao VRL (perda por imparidade).

Dispõe, ainda, o parágrafo 28, que “O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.”.

O tratamento fiscal das perdas por imparidade em inventários encontra-se previsto no art.º 28.º do CIRC, o qual adota um conceito semelhante de imparidades de inventários àquele que se verifica no normativo contabilístico, ou seja, a diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o seu VRL, se este for inferior.

Com efeito, estabelece n.º 1 do art.º 28.º do CIRC que “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 este for inferior àquele.”.

De referir, porém, que nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “...entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.”.

Por sua vez, de acordo com o n.º 4 do art.º 26.º do CIRC, “Consideram-se preços de venda os constantes de 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.”.

Ora, este conceito fiscal de VRL difere do conceito contabilístico.

De facto, nos termos do parágrafo 30 da NCRF 18, o VRL baseia-se em provas fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar, nomeadamente em variações em preços ou custos que sejam relacionados com acontecimentos que se esperam que ocorram após o fim do período contabilístico em que se está a relevar a imparidade, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim desse período.

Refere, ainda, o parágrafo 31 da norma que “As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade pela qual é detido o inventário. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de vendas ou de prestações de serviços firmes é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda disserem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. (...)”.

Face ao exposto, verifica-se que o CIRC é mais específico e objetivo na determinação do VRL aceite fiscalmente.

Refira-se, contudo, que, no caso concreto, decorrente das condições acordadas entre as empresas A e B, não existe um VRL para as peças devolvidas, porquanto as mesmas não podem ser objeto de venda futura pela empresa A.

Assim, considera-se que não está em causa um ajustamento dos inventários para o VRL (perda por imparidade), mas sim uma perda total desses itens do inventário, pelo que, no período em que os mesmos são devolvidos, deve proceder-se ao seu desreconhecimento, contabilizando-se o custo do inventário abatido como gasto do período, nos termos do parágrafo 34 da NCRF 18.

Ora, uma vez que tal decorre das condições acordadas com a empresa B, no âmbito das relações comerciais entre as duas empresas, no período em que as peças são devolvidas e, conseqüentemente, desreconhecidas do inventário da empresa A, o gasto que seja contabilizado, correspondente à perda dos inventários, é aceite fiscalmente, uma vez que, em conformidade com o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, se considera que o mesmo foi incorrido pelo sujeito passivo para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

Tal gasto deve ser comprovado documentalmente, nos termos do n.º 3 do art.º 23.º do CIRC, nomeadamente por documentos que permitam comprovar o destino dado aos mesmos e identificar os elementos em causa, contendo, relativamente a cada um, a respetiva descrição, o ano e o custo de produção, bem como o seu valor fiscal, sendo que tais documentos devem integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do art.º 130.º do CIRC.