

Activos biológicos

De acordo com o parágrafo 6 da NCRF 17, um activo biológico é um animal ou planta vivo. A conta 37 integra os activos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da actividade agrícola quer de consumíveis quer de produção. Nas notas de enquadramento da conta 436 - Equipamentos biológicos, indica-se que serão registados nesta conta os animais ou plantas vivos que reúnam os requisitos para investimento e que não se enquadrem na norma da agricultura.

Uma empresa produtora de vinhos tem registado no seu activo fixo tangível até 31 de Dezembro de 2009 as vinhas ao respectivo custo.

Como não é possível mensurar o justo valor com fiabilidade pela inexistência de um mercado activo, a empresa vai manter o método de custo na mensuração das suas vinhas. No processo de transição, mantendo o método de custo, as vinhas devem ser reclassificadas para a conta 37 ou 436? No método de custo como se regista a depreciação? Esta é aceite para efeitos fiscais? Caso tal não seja possível, a empresa vai perder esse custo em SNC, quando no POC o podia deduzir?

De acordo com o parágrafo 31 da NCRF 17, «há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas

como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda (...).»

A NCRF 17 estabelece no seu parágrafo 19 que, se não existir um mercado activo, uma entidade usará um ou mais dos indicadores que se seguem, quando disponíveis, na determinação do justo valor:

- O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;
- Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e
- Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector e o valor do gado expresso em quilo de carne.

Quando os preços ou valores determinados pelo mercado não estiverem disponíveis para determinação do justo valor de um activo biológico na sua condição actual, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo, descontados a uma taxa de pré-imposto determinada no mercado corrente (de acordo com o parágrafo 21 da NCRF 17).

O objectivo do cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma entidade considerará isto na determinação de uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de

caixa líquidos esperados. A condição actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da entidade, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

Neste sentido, sempre que for possível determinar o justo valor dos activos biológicos com fiabilidade devem ser remensurados ao justo valor, desreconhecendo as depreciações acumuladas.

Quando não for possível determinar o justo valor, ou pela inexistência de preços ou valores determinados pelo mercado, ou de alternativas fiáveis, apenas se reclassificam nas novas contas, mantendo-se a mensuração ao custo, deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade.

Assim, respondendo directamente às questões colocadas, de acordo com o parágrafo 6 da NCRF 17, um activo biológico é um animal ou planta vivo. A conta 37 integra os activos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da actividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da actividade quer de produção ou regeneração.

Neste sentido, sendo a vinha um activo biológico de produção, na transição deve ser reclassificada para a conta 3722 - Activos biológicos - de produção - plantas.

Como se regista a depreciação no método de custo? Esta questão tem levantado alguma polémica devido à falta de contas específicas no próprio plano de contas. De acordo com o parágrafo 31 da NCRF 17, quando no reconhecimento inicial os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis, e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis, o activo biológico é

Contratos de construção

mensurado ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Neste sentido, a norma prevê que este tipo de activo sofra depreciações. Como não existem contas específicas, sugerimos que sejam criadas, por exemplo, estas:

64 - Gastos de depreciação e de amortização

644 - Activos biológicos de produção

a 37 - Activos biológicos

372 - De produção

3728 - Depreciações acumuladas

Sobre a pergunta de a depreciação ser aceite para efeitos fiscais, a grande questão que se coloca relativamente à depreciação contabilística dos inventários é o facto de esta não ser aceite como gasto para efeitos fiscais.

É verdade que o decreto regulamentar n.º 25/2009 estipula muito claramente a taxa de depreciação para este tipo de bens. Contudo, o CIRC (artigo 18.º, n.º 9) prevê que os ganhos e as perdas resultantes da aplicação do justo valor dos activos biológicos consumíveis concorram para a formação do lucro tributável.

Já no que diz respeito aos activos biológicos de produção as coisas não estão definidas da mesma forma. De acordo com o artigo 29.º do CIRC são aceites como gastos as depreciações e amortizações de activos fixos tangíveis, de activos intangíveis e propriedades de investimento contabilizadas ao custo. Assim, os activos biológicos de produção, sendo inventários, estão excluídos da possibilidade de serem aceites como gastos para efeitos fiscais.

Esta questão está a ser tratada pela Confederação dos Agricultores de Portugal.

RESPOSTA DE SETEMBRO DE 2010

Numa empresa de construção civil foram apuradas em 31 de Dezembro de 2009 as existências finais das obras em curso, segundo o disposto na Circular n.º 5/90, isto é, sendo a percentagem de acabamentos superior à percentagem de facturação, os valores de custos incorporados não facturados estão representados na conta 35 (POC). Importa salientar que, incluído nesse valor, encontram-se valores referentes a contratos de construção e a obras próprias imobiliárias. No âmbito da transição para SNC, que procedimentos e movimentos contabilísticos de desreconhecimento, remensuração ou reclassificação deverão ser adoptados? E que implicações fiscais poderão ter tais movimentos?

Compreende-se do caso em apreço que se está perante dúvidas na contabilização dos contratos de construção ao abrigo do novo normativo contabilístico (SNC). Sempre que a percentagem de acabamento fosse superior à percentagem de facturação eram relevadas obras em curso de acordo com o disposto na Circular n.º 5/90. Com a entrada em vigor do SNC, entendemos que essas quantias devem ser desreconhecidas, pelo que após a sua reclassificação para a conta 36 - Produtos e trabalhos em curso, deve a mesma ser creditada por contrapartida da conta 56 - Resultados transitados.

De relevar que, neste caso, deverá recalcular quais as quantias constantes das demonstrações financeiras caso sempre tivesse adoptado o método do grau de acabamento de acordo com o disposto na NCRF 19 - Contratos de construção. Assim, é provável que tenha de debitar a conta 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos e creditar a conta 56 - Resultados transitados pela quantia de «% do grau acabamento x orçamento total de proveitos - facturação emitida.»

Considerando ainda que a conta 56 - Resultados transitados foi debitada, aquando do desreconhecimento, então esse saldo deve ser deduzido fiscalmente no quadro 07 da modelo 22, respeitante ao exercício de 2010, na proporção de 1/5, conforme pode ler-se no Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Junho: «Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade (...) que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.» Em termos de transição fiscal, entendemos que se deverá efectuar o tratamento do saldo líquido da conta 56 - Resultados transitados, o qual se for devedor é deduzido, se for credor é acrescido (tal como referido anteriormente, 1/5 no exercício de 2010 e nos quatro exercícios seguintes).

É importante referir que o objectivo da NCRF 19 é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Por isso, este normativo apenas é relevante quando se trata da execução de uma obra, no âmbito de um contrato de construção, ou seja, numa obra construída para outrem, e não para o próprio. No caso que nos é exposto, são também referidas obras próprias imobiliárias, às quais não se aplica a NCRF 19, mas sim a NCRF 18 - Inventários. De acordo com esta norma, «inventários são activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial» que devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Neste caso, estas obras mantêm-se evidenciadas em inventários.

RESPOSTA DE JULHO DE 2010