

## Reclassificação

*Uma empresa agrícola possui plantações de árvores de fruto, procedendo à respectiva comercialização. De acordo com o POC, as árvores estavam contabilizadas numa conta 42 e eram feitas amortizações sobre aquele valor. Segundo a SNC foi avançada a ideia de que deveriam ser contabilizadas como inventário - activos biológicos, numa conta 3722. Em termos de reclassificação, quando se abre o balanço inicial em 2010 os valores correspondentes que estão na 42 passam para a 3722? E as amortizações já realizadas?*

*Numa actividade de piscicultura reclassificação da produção em curso tem de ser feita para activos biológicos. É apenas uma alteração de conta ao abrir o saldo inicial de 2010 ou tem mais alguma implicação de acordo com a NCRF3?*

Com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), os activos biológicos passam a ter um tratamento contabilístico específico, nomeadamente quanto à sua mensuração.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 – Agricultura, trata das matérias de reconhecimento, mensuração e divulgação dos activos biológicos.

A Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o novo código de contas apresenta a classe 3 – Inventários e activos biológicos.

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.

Integra, também, 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. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

Na subconta de compras (conta 31), temos a conta 313 – Activos biológicos, que acolhe a compra de activos biológicos. No que respeita aos activos biológicos é apresentado o seguinte desdobramento:

37 Activos biológicos;

371 Consumíveis;

3711 Animais;

3712 Plantas;

372 De produção;

3721 Animais;

3722 Plantas.

Com efeito, a NCRF 17 – Agricultura separa claramente os activos biológicos consumíveis dos activos biológicos de produção.

Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras (ver parágrafo 40 da NCRF 17).

Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria. (ver parágrafo 41 da NCRF 17).

Assim sendo, árvores de fruto são claramente à luz do novo normativo contabilístico, um activo biológico de produção pelo que deve ser reclassificado de «imobilizado corpóreo» – conta 42 para «activo biológico de produção», na conta 3722 – Plantas.

Em relação à piscicultura temos activos biológicos de consumíveis porque os peixes se destinam a ser vendidos, aliás a própria norma dá o exemplo de peixe em aquacultura como um activo biológico consumível, pelo que deve ser reclassificado para a conta 3711 – Animais.

Em matéria de mensuração, um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto no caso descrito no parágrafo 31 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado (ver parágrafo 13).

O justo valor de um activo biológico pode ser dado por cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), que pode ser encontrado no site do Ministério da Agricultura.

O parágrafo 13 da norma contabilística e de relato financeiro 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro, vem dizer que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

Significa isto que, para efeitos meramente comparativos, haveria que “refazer” o período de 2009 com base no modelo SNC para apresentar na coluna “n-1” das demonstrações financeiras do período de 2010.

Na transição para o SNC, os activos biológicos em que for possível determinar o justo valor, devem ser remensurados ao justo valor, desreconhecendo as amortizações acumuladas, por contrapartida da conta 56 – Resultados transitados. Se não for possível determinar o justo valor, apenas se reclassifica, mantendo-se o valor que constava das demonstrações financeiras em modelo POC. Neste caso, a mensuração será efectuada pelo custo, deduzido das depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

das, aplicando-se as normas da NCRF 18, NCRF 7 e NCRF 12. Em relação aos pomares, o sistema SIMA do Ministério da Agricultura não dá cotações. A Comissão de Normalização Contabilística tem entendimento de que é sempre possível determinar o justo valor dos pomares, nem que seja com recurso a peritos especialistas. A questão fundamental está em se determinar estimativas fiáveis do justo valor.

Como estimativas fiáveis do justo valor alternativas às cotações de mercado, pode-se utilizar o valor presente dos fluxos de caixa líquidos do activo biológico, descontados por uma taxa de desconto determinada no mercado corrente.

No que respeita à piscicultura, e tratando-se de activos biológicos consumíveis, como já vimos, é possível na transição para o SNC re-mensurar ao justo valor os peixes, tendo em conta a espécie e o peso, com recurso a peritos ou mesmo com base em consultas ao mercado.

Em síntese, sempre que for possível determinar o justo valor dos activos biológicos com fiabilidade devem ser re-mensurados 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.

A NCRF-PE (Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades), não aborda a temática da agricultura, havendo uma remissão para a NCRF 17.

Tratando-se de produto agrícola, por exemplo, os frutos já colhidos, o custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológico, há que atender ao parágrafo 11.12 da NCRF-PE.

Com efeito, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

É importante sublinhar que, após a colheita de produtos agrícolas, é aplicada a NCRF 18 - Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável (ver parágrafo 4 da NCRF 17).

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

## Garantias

*A empresa "A" vende tractores e máquinas agrícolas e, por isso, tem que dar garantia de um ou dois anos, consoante o caso.*

*Existem algumas peças e serviços às quais o importador concede garantia e outras não. Mas acontece que a empresa assume algumas garantias. Qual a melhor forma de contabilizar as peças colocadas e não debitadas ao cliente? Contabilizar como custo? E os serviços efectuados pelos mecânicos?*

Compreendemos da questão que determinada entidade presta garantia (imposta por lei) dos activos que vende (tractores e máquinas agrícolas), sendo que em alguns dos casos essa garantia é assumida por um terceiro, o importador dos referidos activos. Adicionalmente, a entidade executa alguns serviços a título de garantia, os quais aparentemente, não estão incluídos nessa garantia.

A propósito desta questão, desde já sugerimos a leitura da NCRF 21, acerca das provisões e, supletivamente, sugere-se igualmente a leitura dos apêndices da NIC 37, que trata da mesma matéria.

Dessas normas decorre a existência das designadas «obrigações legais», as quais devem ser, se estimadas com fiabilidade, consideradas como um passivo à data do balanço. As garantias a produtos ou serviços concedidas por força da lei ou contrato constituem um exemplo de «obrigações legais.» Estas normas tratam, igualmente, do conceito de «obrigações construtivas», aquelas que surgem em virtude de um comportamento da entidade, e não por imposição legal – por exemplo, se a entidade conceder garantias que não são impostas por lei, as mesmas, enquadrando-se, em nosso entendimento, neste conceito de obrigação construti-

## Compra e venda de activos biológicos

*Determinada empresa tem como actividade principal (CAE 01460 - suinicultura) e actividade secundária (CAE 47220 - comércio a retalho de carne e produção à base de carne.) Dedica-se à produção de animais para posterior venda. Neste caso, falamos de venda de activos biológicos. Contudo, também compra animais (porcos) e revende sem que estes sofram qualquer tipo transformação. Nesta situação, as compras devem ser tratadas como mercadorias ou como activos biológicos? As vendas devem ser entendidas como de mercadorias ou activos biológicos?*

Estamos perante uma entidade cuja actividade é suinicultura e pretende saber qual a contabilização de alguns produtos. Em primeiro lugar é importante definir o que é inventário e activo biológico. Refere o parágrafo 4 da NCRF 17 – Agricultura que «esta norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita.» Em complemento, considera-se activo biológico um animal ou uma planta vivos.

Por outro lado, a NCRF 18 define inventário como sendo «activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, no processo de produção para tal venda, ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.»

Assim sendo, os animais que compra para vender no futuro e os animais que produz devem ser considerados activos biológicos dado que são seres vivos.

A contabilização da sua aquisição em termos esquemáticos deverá ser feita da seguinte forma:

| Débito                                                                             | Crédito                           | Descritivo                               |
|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------|
| 313 – Compras, activos biológicos                                                  | 22x - Fornecedores                | Pela aquisição dos animais.              |
| 613 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, activos biológicos | 313 – Compras, activos biológicos | Pela transferência da compra para gasto. |

Ao contrário da maior parte dos activos, os activos biológicos devem ser mensurados pelo seu justo valor, menos custos estimados no ponto de venda. Este é o tratamento de referência quer para o reconhecimento inicial quer para cada data de balanço, conforme estabelece o parágrafo 13 da NCRF 17. A valorização dos activos biológicos pelo justo valor deverá ser, preferencialmente, efectuada através da consulta das cotações oficiais de mercado disponibilizadas no SIMA

– Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (ver em [www.gpp.pt](http://www.gpp.pt) do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas).

Como tal, sendo possível determinar o justo valor, contabilisticamente o registo deverá efectuar-se da seguinte forma:

| Débito                                  | Crédito                                                         | Descritivo                                                              |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 62x – Fornecimentos e serviços externos | 22x - Fornecedores                                              | Registo de todos os gastos incorridos com a produção/engorda do activo. |
| 372 – Activos biológicos de produção    | 774 – Ganhos por aumentos do justo valor, em activos biológicos | Pelo registo do aumento do justo valor à data de cada balanço.          |

Este tratamento só deve ser afastado quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado. Se tal suceder, deverá aplicar-se o parágrafo 31 da norma supra mencionada, de acordo com a qual o tratamento deverá ser o custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Caso a entidade não aplique o justo valor no fim do período, pelo parágrafo 48 da norma supra mencionada, deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

- Uma descrição dos activos biológicos;
- Uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;
- Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que incida o justo valor;
- O método de depreciação usado;
- As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
- A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.

A única diferença entre os animais que compra para venda e os animais que compra para produção, é que os animais que compra para revenda não chegam a aplicar o justo valor pois vende logo.

Contudo, mais uma vez alertamos que sendo estas matérias muito recentes, podem estar sujeitas ao aparecimento de doutrina ou opiniões diferentes da expandida, pelo que sugerimos um acompanhamento constante da mesma, no sentido de identificar eventuais interpretações que venham a ser emitidas pelas entidades competentes, designadamente administração fiscal e Comissão de Normalização Contabilística.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

## Agricultura

*Dois contribuintes (um ENI e uma empresa) têm ambos como actividade a produção de azeite. A plantação do olival está classificada como equipamento básico amortizável à taxa prevista no Decreto-Lei n.º 2/90. Ambos os olivais foram objecto de financiamento do IFAP (nomeadamente através dos Programas AGRO e PRODER) estando os respectivos subsídios a ser reintegrados (desde 2007) na medida das amortizações do olival. De acordo com as regras de enquadramento SNC ambos ficarão abrangidos pela NCRF-PE.*

*Neste momento de transição POC/SNC como devem ser classificados os olivais? Efectuada a mensuração, fica o activo biológico sujeito a testes de imparidade anuais, uma vez que a depreciação de activos biológicos não é fiscalmente aceite?*

*A NCRF-PE é bastante reduzida na questão dos subsídios do Governo e pela leitura da NCRF 22 - Subsídios do Governo a activos fixos tangíveis não depreciáveis, estes devem ser mantidos nos capitais próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade. Será este o procedimento a adoptar nestes casos? Apenas reclassificar os olivais como activos biológicos, sujeitá-los a testes de imparidade anuais e, com base nestas eventuais perdas por imparidade, imputar o subsídio para compensar estas perdas?*

*Em alternativa, será que os olivais poderão ser enquadrados na conta 436 - Equipamentos biológicos, uma vez que cumprem o primeiro pressuposto, mas não cumprem com o segundo?*

Entendemos que se colocam algumas dúvidas relativas à contabilização de alguns activos biológicos devido à implementação do novo normativo contabilístico SNC.

Antes de mais, note-se que o parágrafo 4 da NCRF 17 - Agricultura menciona que «esta norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita.» Como tal, as oliveiras devem ser consideradas activos biológicos.

Ao contrário da maior parte dos activos, os biológicos devem ser mensurados pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda. Este é o tratamento de referência quer para o reconhecimento inicial quer para

cada data de balanço, conforme estabelece o parágrafo 13 da NCRF 17.

A valorização dos activos biológicos pelo justo valor deverá ser, preferencialmente, efectuada através da consulta das cotações oficiais de mercado disponibilizadas no SIMA - Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (ver em [www.gpp.pt](http://www.gpp.pt) do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas).

Este tratamento só deve ser afastado quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado. Se tal suceder, deverá aplicar-se o parágrafo 31 da norma supra mencionada, de acordo com a qual o tratamento deverá ser o custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Caso a entidade não aplique o justo valor no fim do período, pelo parágrafo 48 da norma supra mencionada, deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

- «Uma descrição dos activos biológicos;
- Uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;
- Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
- O método de depreciação usado;
- As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
- A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.»

Em nossa opinião, e na falta de conta de gasto pré-determinada, o movimento contabilístico a efectuar pela amortização das oliveiras é o seguinte:

- 644 - Gastos de depreciação e de amortização - activos biológicos de produção - método do custo;
- A 3722 - Activos biológicos de produção, plantas.

Com efeito, não sendo aplicado o justo valor, haverá que depreciar o activo - oliveiras - e sujeitar as mesmas a testes por imparidade. Seguindo esta mesma lógica, o subsídio deverá ser imputado a resultados como base nos gastos contabilizados relativos a amortizações e imparidades.

No caso em apreço, as oliveiras não devem ser consideradas activos fixos tangíveis porque de acordo com a nota de enquadramento a esta conta, «serão registados nesta conta os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e que não se enquadrem na NCRF 17». No caso presente, somos de opinião que as oliveiras se enquadram na NCRF 17.

RESPOSTA DE JUNHO DE 2010

## Activos biológicos

*Uma empresa tem como objecto social a produção, aquisição e comércio de aves e ração animal. Como deverão as aves adquiridas para reprodução ser classificadas na contabilidade (activo tangível - biológicos?)? E os custos associados com a ração alimentar para manutenção dos mesmos?*

*Como classificar e quantificar o valor das crias reproduzidas no futuro, quer sejam para venda quer sejam para reproduzir?*

*Como deverão as aves adquiridas para comercializar ser classificadas na contabilidade (compras - activos biológicos?)? E os custos associados com a ração alimentar para manutenção dos mesmos?*

*Alguns animais poderão ser adquiridos a particulares. Neste caso poderá ser emitida uma declaração de venda para servir de suporte físico e de comprovativo de aquisição dos bens?*

*Há outra alternativa?*

Estamos perante uma actividade onde se aplica a NCRF 17. De acordo com o parágrafo 6 da referida norma, um activo biológico é um animal ou planta vivos. Em regra gera um activo biológico no seu reconhecimento inicial e, em cada data de balanço, deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado (parágrafo 13 da NCRF 17).

Consideramos que as aves adquiridas para produção devem ser classificadas como 3721 - Activos biológicos de produção - Animais.

Consideramos também que as crias reproduzidas para produção devem ser classificadas como 3721 - Activos biológicos de produção - Animais e as crias reproduzidas para venda devem ser classificadas como 3711 - Activos biológicos consumíveis - Animais, tendo ambas como contrapartida a conta 734 - Variações nos inventários da produção - Activos biológicos.

De acordo com o parágrafo 18 da NCRF 17, se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados ac-

tivos, a entidade usará a mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado. As cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) são exemplo deste conceito.

Neste sentido, contendo o SIMA a cotação (por quilo) para diferentes tipos de aves e por diferentes regiões, deverá aplicar as cotações aí existentes para a valorização das referidas aves.

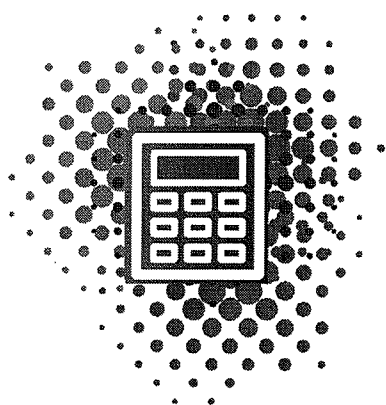
As aves adquiridas para comercializar devem ser classificadas, por sua vez, como 313 - Compras - Activos biológicos, sendo o custo associado com a ração alimentar para manutenção dos mesmos, levada a gastos.

Uma vez que o activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda (parágrafo 13 da NCRF 17) incluindo estes custos as comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos (parágrafo 15), o custo com a ração não afecta a mensuração do activo biológico, sendo levada a gasto do período em que é consumida.

Relativamente à segunda questão, consideramos que se poderá enquadrar na auto-facturação que consiste na adopção de um sistema de facturação segundo o qual o cliente se substitui aos seus fornecedores na emissão das respectivas facturas.

Actualmente, o CIVA prevê no n.º 5 do artigo 19.º a aceitação da auto-facturação sem necessidade de autorização prévia dos serviços do IVA, desde que se verifiquem as condições previstas no n.º 11 do artigo 36.º. Isto é, a elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente dos bens ou dos serviços em substituição do fornecedor fica sujeita à existência de um acordo prévio, por escrito, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos, e o adquirente terá que provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

RESPOSTA DE JULHO DE 2010



## Os activos biológicos de produção estão sujeitos a depreciação?

Resposta: se os activos biológicos de produção estiverem mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada...

Por **Graça Azevedo\***

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, aprovou-se o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), substituindo o POC e legislação complementar, na linha da modernização contabilística ocorrida na UE. Trata-se de um modelo de normalização contabilística assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende, em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Directiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (Quarta Directiva), e a Directiva n.º 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983 (Sétima Directiva), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE. Tal coerência encontra-se, aliás, garantida à partida, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais de contabilidade implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho (DL

158, ponto 1.3 do anexo).

Para o efeito, foram homologadas as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) do Sistema de Normalização Contabilística através do Despacho n.º 588/2009/MEF do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009. Neste enquadramento, surge a NCRF 17 - Agricultura - que veio introduzir regras contabilísticas numa área até então ausente de normalização.

A NCRF 17 - Agricultura - tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola (NCRF 17: parágrafo 1), devendo ser aplicada na contabilização dos activos biológicos, produtos agrícolas no ponto da colheita e subsídios governamentais relacionados com a agricultura.

### Reconhecimento

#### e mensuração de activos biológicos

Na vigência do POC, regra geral, os activos biológicos eram considerados imobilizados corpóreos, tendo agora, de acordo com o SNC, que se proceder

à sua redistribuição por diferentes rubricas, ou seja, por «Activos biológicos de produção», «Activos biológicos de consumo» ou «Equipamentos biológicos».

Se estivermos na presença de plantas ou animais destinados à reprodução, estes devem ser considerados «activos biológicos de produção». Uma grande diferença relativamente ao seu enquadramento no SNC face ao POC é que esta rubrica está na classe dos «Inventários e activos biológicos». Neste sentido, colocam-se várias questões relativamente à sua possível depreciação, que abordaremos de seguida.

Os activos biológicos de produção devem, no seu reconhecimento inicial e em cada data de balanço, ser mensurados pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado (NCRF 17: parágrafo 13).

Para determinação do referido justo valor, a NCRF 17, no seu parágrafo 18, remete para as cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA). Contudo, sendo as cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo SIMA as únicas cotações disponíveis que servem de referência para a determinação do justo valor deste tipo de activos, tornam-se insuficientes na medida em que não abrangem todos os activos biológicos e produtos agrícolas. Neste sentido, seria desejável que o Ministério da Agricultura ampliasse os itens constantes da listagem de cotações disponibilizada (SIMA) e que serve de base apropriada para determinação do justo valor.

Nos casos em que não exista mercado activo, as entidades utilizam na determinação do justo valor (NCRF 17: 19):

a) O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas en-

tre a data dessa transacção e a do balanço;

b) Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e

c) 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 pré-imposto determinada no mercado corrente (NCRF 17: parágrafo 21).

O objectivo do cálculo do valor presente de flu-

xos 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

*A NCRF 17 – Agricultura – tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola devendo ser aplicada na contabilização dos activos biológicos, produtos agrícolas no ponto da colheita e subsídios governamentais*

e de actividades futuras da entidade, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

Segunda a 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 (NCRF 17:

parágrafo 31).

Se atendermos ao disposto na NCRF 3, verificamos que no caso da impossibilidade do cálculo do justo valor, a entidade tem duas opções para determinação da mensuração inicial, no momento da transição. Assim, e atendendo ao seu parágrafo 10, uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes, nos termos estabelecidos nos parágrafos 15 a 23, 25A alíneas a) e b) e 25F da IFRS 1 - Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

- a) Concentrações de actividades empresariais;
- b) Justo valor ou revalorização como custo considerado;
- c) Benefícios dos empregados;
- d) Diferenças de transposição cumulativas;
- e) Instrumentos financeiros compostos;
- f) A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos; e
- g) Locações.

#### Justo valor

A NCRF 1, no seu parágrafo 17, estipula ainda que um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

- a) Justo valor; ou
- b) Custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

Neste sentido, sendo os agora activos biológicos os anteriores imobilizados corpóreos de acordo com os PCGA, podem as entidades, na data de transição para o SNC, optar pelo justo valor desses imobilizados incorpóreos (mesmo que o justo valor tenha resultado de uma reavaliação livre) e usar esse valor como custo considerado nessa data.

Daqui podemos concluir que, no momento da transição, as entidades, no caso de impossibilidade de determinação do justo valor, podem optar pelo custo (valor líquido da respectiva rubrica no momento da transição) ou pelo custo considerado sendo tratado como «custo». Posteriormente, em cada data de balanço, deve ser usado

o valor presente dos fluxos de caixa líquidos do activo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente.

Podemos equacionar se um bem, dependendo da sua finalidade, pode ser reconhecido como activo biológico de produção, activo biológico de consumo ou equipamento biológico. Na verdade, dependendo da finalidade, podemos enquadrar um bem nas diferentes rubricas. Afiguremos, por exemplo, uma entidade que detém galinhas para produção de ovos e procriação, para venda e, simultaneamente, tem galinhas para exposição. Neste caso, as galinhas são reconhecidas em rubricas diferentes, ou seja, as galinhas para procriação e produção de ovos são classificadas na conta 3721 - Activos biológicos de produção - Animais; as galinhas para venda são classificadas na conta 3711 - Activos biológicos de consumo - Animais; as galinhas para exposição são classificadas na conta 436 - Activos fixos tangíveis - equipamentos biológicos.

Outra questão que tem levantado alguma polémica prende-se com a contabilização dos bens adquiridos para a produção agrícola, tais como adubos, fertilizantes, etc., quando os activos biológicos respectivos são mensurados ao justo valor. O activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCRF 17: parágrafo 13) e os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Neste sentido, os custos suportados para a produção não devem ser capitalizados, mas sim levados a gastos.

#### Gastos

Sendo a valorização dos activos biológicos efectuada pelo seu justo valor através da consulta das cotações oficiais de mercado disponibilizadas no Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), os gastos inerentes à produção serão levados a gastos e, anualmente, será registada a variação do justo valor à data de cada balanço (na rubrica 774 - Ganhos por aumentos de justo valor em activos biológicos, ou na conta 664 - Perdas por reduções de justo valor em activos biológicos) por contrapartida da conta 372 - Activos biológicos de produção.

Este tratamento só deve ser afastado quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado. Se tal suceder, dever-se-á aplicar o parágrafo 31 da NCRF 17, de acordo com o qual a mensuração será ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

#### Depreciação de activos biológicos

Tem surgido alguma polémica devido à possibilidade, ou não, de depreciações para os activos biológicos. Consideramos que esta dúvida surge, por um lado, devido à falta de contas específicas no plano de contas e, por outro lado, devido aos activos biológicos estarem enquadrados numa rubrica de «Inventários». De acordo com a 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 fiável, o activo biológico é 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 temos contas específicas, as entidades podem subdividir o plano de contas de forma a enquadrar as referidas contas, por exemplo da seguinte forma:

- 64 - Gastos de depreciação e de amortização
  - 644 - Activos biológicos de produção
  - 37 - Activos biológicos
    - 372 - De produção
      - 3728 - Depreciações acumuladas

A grande questão que se coloca relativamente à depreciação contabilística dos inventários é o facto de não ser aceite como gasto para efeitos fiscais. É verdade que o decreto regulamentar 25/2009 contempla especificamente taxas de depreciação para certas plantações e animais de produção. 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, excepto para as explorações silvícolas plurianuais (enquadram-se nas actividades silvícolas a venda de cortiça, pinheiros, eucaliptos, etc.), em que o justo valor não é aceite, aplicando-se neste caso o estipulado no artigo 18.º n.º 7 do CIRC.

Do ponto de vista fiscal, nas actividades silvícolas os ganhos só são reconhecidos no momento da venda e os gastos ao longo do ciclo de produção também só concorrem para o apuramento do lucro tributável no ano da venda, podendo sofrer ajustamentos através dos coeficientes de desvalorização da moeda publicados anualmente por portaria.

#### Activos biológicos de produção

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 depreciáveis em termos fiscais.

Já no que diz respeito aos activos biológicos de produção previamente mensurados pelo seu justo valor, menos custos estimados no ponto de venda, deverão continuar a sua mensuração pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.

Nestas situações, e de acordo com o parágrafo 27 da NCRF 17, um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico, devem ser incluídos no resultado líquido do exercício do período em que surja.

Neste sentido, podemos concluir que se os activos biológicos de produção estiverem mensurados pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, estão sujeitos às variações do justo valor. Se, pelo contrário, os activos biológicos de produção estiverem mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada, tal como o nome indica, estão sujeitos a depreciações.

(ARTIGO RECEBIDO EM AGOSTO DE 2010)

\*Doutorada em Gestão,  
especialidade em Contabilidade  
Professora adjunta do ISCA-UA  
TOC n.º 18 127