

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 levadas 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