

AGRICULTURA E ACTIVOS BIOLÓGICOS NO ÂMBITO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Carlos Cardoso

O novo Sistema de Normalização Contabilística entrou em vigor a 01 de Janeiro de 2010, após publicação do Decreto-lei 158-2009 de 13/07/2009.

O SNC foi elaborado com base nas Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas pela União Europeia.

Alguns dos conteúdos das novas Normas Contabilística e de Relato Financeiro, não são desconhecidos, visto que ao longo da última década foram sendo introduzidas alterações no normativo nacional que convergiam com o que se encontra regulamentado pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Quando no normativo nacional não existisse regulamentação para o registo de determinadas operações, o mesmo fazia remissão para o normativo internacional.

Mas para alguns casos específicos, como a Agricultura, a regulamentação existente era inadequada ao sector de actividade, pela sua especificidade.

A 1ª norma sobre a actividade agrícola é publicada em 2000 – IAS 41 – entrando em vigor em Portugal no início de 2003. Assim, as empresas agrícolas contabilizavam os seus activos biológicos e produtos agrícolas, de acordo com as regras gerais aplicáveis às existências, definidas pelo POC, ou de acordo com o definido na IAS 41.

A partir de 1 de Janeiro de 2010 passou a aplicar-se uma norma exclusiva para actividade agrícola, sob a designação de NCRF 17 – Agricultura (Publicada no Aviso 15655/2009 de 07/09/2009) no que concerne ao reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas (no ponto de colheita).

NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 17

1 – OBJECTIVO

O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.

2 – ÂMBITO

A norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

- Activos biológicos;
- Produto agrícola no ponto da colheita;
- Subsídios governamentais.

3 – DEFINIÇÕES

3.1 - Relacionadas com a agricultura:

Actividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda.

Activo biológico é um animal ou planta vivos.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

Grupo de activos biológicos é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Produto agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da entidade.

Transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico, — cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

3.2 – Gerais

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Mercado activo é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- Os itens negociados no mercado são homogéneos;
- Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender;
- Os preços estão disponíveis ao público.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Subsídios governamentais são os definidos na NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

O Justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

4 – APLICAÇÃO E MENSURAÇÃO

Esta norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita.

Após isso, é aplicada a NCRF 18 — Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável.

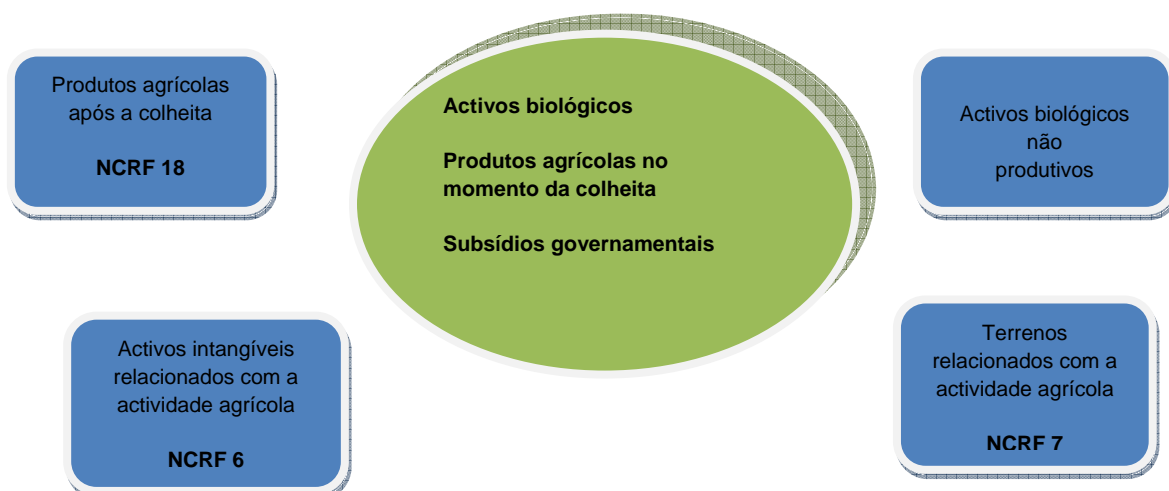
Concordantemente, esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Se bem que tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído na definição de actividade agrícola nesta Norma.

Esta norma não se aplica a terrenos relacionados com a actividade agrícola (NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e NCRF 11 — Propriedades de Investimento) e Activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (NCRF 6 — Activos Intangíveis).

Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

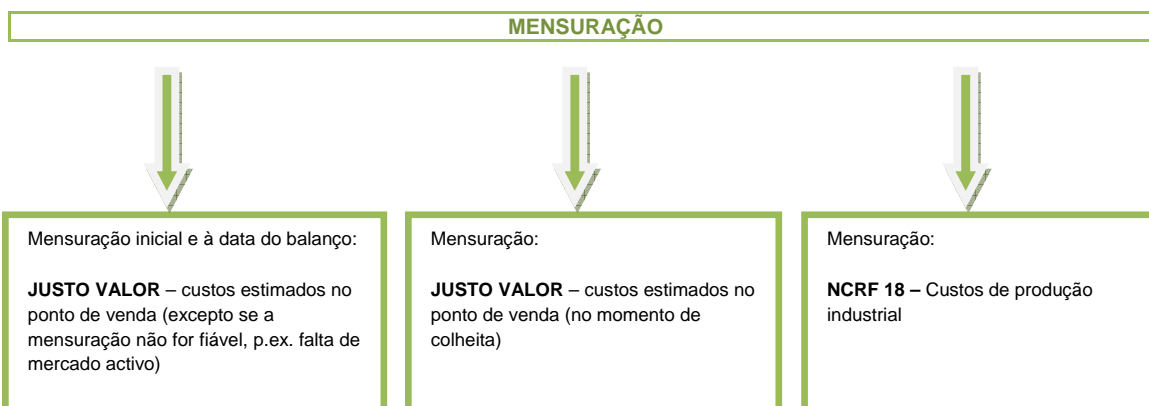
- A entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade;
- O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

Enquadramento contabilístico da NCRF 17



O quadro abaixo apresentado proporciona exemplos de activos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

ACTIVOS BIOLÓGICOS	PRODUTO AGRÍCOLA	PRODUTOS RESULTANTES DE PROCESSAMENTO APÓS COLHEITA
Carneiros	Lã	Fio de lã; Carpetes
Árvores em plantação florestal	Troncos	Madeira
Plantas	Algodão; Cana colhida	Fio de algodão e roupas; açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaças	Salsicha; Presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados



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 (há a presunção de que o justo valor de um activo biológico pode ser determinado com fiabilidade).

As variações que daí decorrem (ganhos ou perdas) são levadas directamente a resultados do período em que ocorrem.

Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, 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, são exemplo deste conceito.

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;
- O preço de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças;
- 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.

5 – DEFINIÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

5.1 - Definição

Os **activos biológicos consumíveis** são os que estejam para ser colhidos como produto agrícolas ou vendidos como activos biológicos, como por exemplo:

- 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.

Os **activos biológicos de produção** são os que não sejam activos biológicos consumíveis, como 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.

5.2 - Classificação

Os activos biológicos podem ser classificados quer como:

- **Activos biológicos maduros** (ou adultos)
- **Activos biológicos imaturos** (ou juvenis).

Os activos biológicos **maduros** (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

6 – SUBSÍDIOS DO GOVERNO

Os subsídios do Governo têm um peso significativo no sector agrícola e são de extrema importância para o mesmo, pelo que o tratamento preconizado na IAS41 e NCRF17 remetem para a IAS20 e NCRF22 – Contabilização de Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios (oportunamente em artigo próprio sobre estas matérias).

Contudo, salienta-se nesta matéria os parágrafos 35 a 39 da NCRF 17:

§ 35 — **Um subsídio do Governo não condicional** que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda **deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do Governo se torne recebível.**

§ 36 — **Se um subsídio do Governo** relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda **for condicional, incluindo quando um subsídio do Governo exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo.**

§ 37 — Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do Governo pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do Governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do Governo permitir que parte do mesmo seja retida com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio do Governo como rendimento numa base proporcional ao tempo

§ 38 — Se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 31), será aplicada a NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

§ 39 — Esta Norma exige um tratamento diferente do da NCRF 22 se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do Governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas

Uma entidade deve divulgar o que se segue, relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:

- A natureza e a extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras
- Condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios do Governo;
- Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do Governo.

7 – TRATAMENTO A NÍVEL DO IRC

Dado a extensão indicam-se somente os artigos do Código do IRC mais relevantes. Assim:

- Art.º 18º nº 7 – **Periodização do lucro tributável**
- Art.º 20º nº 1 - **Rendimentos**
- Art.º 23º nº 1 – **Gastos**
- Art.º 26º nº 1, 2 e 4 – **Inventários**
- Art.º 35º nº 1 e 3 – **Perdas por imparidade**
- Art.º 38º - **Desvalorizações excepcionais**
- Art.º 46 – **Conceito de mais ou menos valias**
- Art.º 47 nº 1 – **Correcção monetária das mais e menos valias**
- Art.º 48 nº 1, 2 e 6 – **Reinvestimento dos valores de realização**

Face à anterior versão do Código do IRC, são de salientar as seguintes diferenças:

- Os rendimentos ou gastos resultantes da mensuração dos activos biológicos consumíveis pelo seu justo valor – com excepção de explorações silvícolas plurianuais – passam a concorrer para a formação do lucro tributável;
- Os produtos colhidos de activos biológicos (inventários) passam a ser valorizados ao preço de venda no momento de colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte ou outros necessários para colocar os produtos no mercado;
- As disposições relativas às perdas por imparidade e às desvalorizações excepcionais passam a contemplar os activos biológicos;
- O regime de reinvestimento passa a incluir os activos biológicos.

De notar que, não estando prevista no art.º 28º do Código do IRC, não será aceite fiscalmente qualquer depreciação de activos biológicos.

8 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

É um grande desafio que se coloca às empresas do sector agrícola – o abandono do princípio do custo histórico – a favor do conceito do justo valor.

Por um lado o dinamismo empresarial e o actual ambiente económico-financeiro, por outro a crescente exigência por parte de todos os utilizadores (em especial os investidores) por uma informação contabilística mais relevante – a valores de mercado – com vista à tomada de decisões, vieram colocar em evidência as insuficiências dos registos com base no princípio do custo histórico (apesar de maior fiabilidade) no cumprimento dos objectivos das demonstrações financeiras.

A adopção do princípio do justo valor nos activos biológicos e produtos agrícolas no momento da sua colheita justifica-se pela sua natureza e características específicas. Mas para que produza os efeitos desejados é necessário que o mesmo seja mensurado com fiabilidade (o que nem sempre acontece). Caso contrário, conduz à subjectividade e por conseguinte à manipulação dos registos, impossibilitando um retrato da realidade económica da empresa.

Consultas:

- Sistema de Normalização Contabilística Explicado – João Rodrigues – Porto Editora
- DL 158-2009 de 13/07/2009, publicado no Diário da República – 1ª série – nº 133
- Aviso 15655/2009 de 07/09/2009, publicado no Diário da República – 2ª série – nº 173
- Código do IRC - www.dgci.min-financas.pt