

NBC-T-10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

10.14 - ENTIDADES AGROPECUÁRIAS

10.14.1 - Considerações Gerais

10.14.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades agropecuárias que exploram as atividades agrícolas e pecuárias, no restante deste norma, genericamente denominadas entidades rurais.

10.14.1.2 - Entidades rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais.

10.14.1.3 - Aplicam-se às entidades rurais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.14.1.4 - O exercício social das entidades rurais é aquele estabelecido no seu instrumento societário e, na ausência dele, o ano-calendário.

10.14.2 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Rurais

10.14.2.1 - A escrituração contábil é obrigatória, devendo as receitas, custos e despesas ser contabilizados mensalmente.

10.14.2.2 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, segregadas por tipo de atividades.

10.14.2.3 - Os critérios de avaliação adotados pelas entidades rurais devem fundamentar-se nos seus ciclos operacionais.

10.14.2.4 - As perdas, parciais ou totais, decorrentes de ventos, geada, inundação, praga, granizo,

10.14.3 - Das Demonstrações Contábeis Das Entidades Rurais

10.14.3.1 - As demonstrações contábeis das entidades devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

10.14.3.2 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas elaboradas com obediência à NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e a respectiva Interpretação Técnica, devendo conter, ainda, as seguintes informações :

- a) as principais atividades operacionais desenvolvidas;
- b) os investimentos em culturas permanentes e seus efeitos futuros;
- c) a composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montante a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas, inclusive os de arrendamento mercantil;
- d) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;
- e) os efeitos no resultado decorrentes de arrendamentos e parcerias, quando relevantes;
- f) os efeitos entre os valores históricos dos estoques de produtos agrícolas e o de mercado quando este for conhecido;
- g) eventos subsequentes; e
- h) a composição dos estoques quando esta não constar do balanço patrimonial.

10.14.4 – Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

10.14.4.1 - As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.

10.14.4.2 - As culturas agrícolas dividem-se em:

a) temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e
b) permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

10.14.4.3 - O ciclo operacional é o período compreendido desde a preparação do solo, entendida esta como a utilização de grade, arado e demais implementos agrícolas, deixando a área disponível para o plantio até a comercialização do produto.

10.14.5 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Agrícolas

10.14.5.1 - Os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

10.14.5.2 - Os custos indiretos das culturas, temporárias ou permanentes, devem ser apropriados aos respectivos produtos.

10.14.5.3 - Os custos específicos de colheita, beneficiamento, acondicionamento, armazenagem e outros necessários para que o produto resulte em condições de comercialização, devem ser contabilizados em conta de Estoque de Produtos Agrícolas.

10.14.5.4 - As despesas pré-operacionais devem ser amortizadas a partir da primeira colheita. O mesmo tratamento contábil deve ser dado às despesas pré-operacionais relativas a novas culturas, em entidade agrícola já em atividade.

10.14.5.5 - Os custos com desmatamento, destocamento, correção do solo e outras melhorias para propiciar o desenvolvimento das culturas agrícolas que beneficiarão mais de uma safra devem ser contabilizados pelo seu valor original, no Ativo Diferido, como encargo das culturas agrícolas desenvolvidas na área, deduzidas as receitas líquidas obtidas com a venda dos produtos oriundos do desmatamento ou destocamento.

10.14.5.6 - A exaustão dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às culturas permanentes, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.

10.14.5.7 - Os custos incorridos que aumentem a vida útil da cultura permanente devem ser adicionados aos valores imobilizados.

10.14.5.8 - As perdas correspondentes à frustração ou ao retardamento da safra agrícola devem ser contabilizadas como despesa operacional.

10.14.5.9 - Os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado, em conformidade com a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, item 4.2.3.4, devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

10.14.5.10 - Os custos de produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e
b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício.

10.14.6 – Entidades Pecuárias: Aspectos Gerais

10.14.6.1 - As Entidades Pecuárias são aquelas que se dedicam à cria, recria e engorda de animais para fins comerciais.

10.14.6.2 - As atividades das Entidades Pecuárias alcançam desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização, dividindo-se em:

- a) cria e recria de animais para comercialização de matrizes;
- b) cria, recria ou compra de animais para engorda e comercialização; e
- c) cria, recria ou compra de animais para comercialização de seus produtos derivados, tais como: leites, ovos, mel, sêmen, etc.

10.14.6.3 - O ciclo operacional é o período compreendido desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização.

10.14.7 - Dos Registros Contábeis Das Entidades Pecuárias

10.14.7.1 - Os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

10.14.7.2 - As despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados.

10.14.7.3 - Nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:

- a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;
- b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e
- c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a sua idade e qualidade.

10.14.7.4 - Os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário.

10.14.7.5 - As perdas por morte natural, devem ser contabilizadas como despesa operacional, por decorrentes de risco inerente à atividade.

10.14.7.6 - Os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado, em conformidade com a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, item 4.2.3.4, devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

10.14.7.7 - Os custos com a atividade de criação de animais devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

- a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques dos animais destinados a descarte, engorda e comercialização até o final do próximo exercício; e
- b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos com os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados.

A CONTABILIDADE NAS OPERAÇÕES RURAIS

Júlio César Zanluca

Consideram-se como atividade rural a exploração das atividades agrícolas, pecuárias, a extração e a exploração vegetal e animal, a exploração da apicultura, avicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura (pesca artesanal de captura do pescado *in natura*) e outras de pequenos animais; a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, realizada pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios

usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando-se exclusivamente matéria-prima produzida na área explorada, tais como: descasque de arroz, conserva de frutas, moagem de trigo e milho, pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação, produção de carvão vegetal, produção de embriões de rebanho em geral (independentemente de sua destinação: comercial ou reprodução).

Também é considerada atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização (Lei nº 9.430/96, art. 59).

Entidades rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais.

1. ATIVIDADES AGRÍCOLAS

As culturas agrícolas dividem-se em:

- a) temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e
- b) permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas.

Cultura Temporária

São aquelas sujeitas ao replantio após a colheita, possuindo período de vida muito curto entre o plantio e a colheita, como por exemplo os cultivos de feijão, legumes, arroz, trigo, etc. Durante o ciclo produtivo, os custos pagos ou incorridos, nesta cultura, serão acumulados em conta específica que pode ser intitulada como "Cultura Temporária em Formação" - Estoques - Ativo Circulante.

Após a colheita, esta conta deverá ser baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta, que poderá ser denominada "Produtos Agrícolas" - Estoques - Ativo Circulante, especificando-se o tipo de produto.

Cultura Permanente

São aquelas não sujeitas ao replantio após a colheita, uma vez que propiciam mais de uma colheita ou produção, bem como apresentam prazo de vida útil superior a um ano, como por exemplo: laranjeira, macieiras, plantações de café, etc.

Durante a formação dessa cultura, os gastos são acumulados na conta "Cultura Permanente em Formação" - Imobilizado.

Quando atingir a sua maturidade e estiver em condições de produzir, o saldo da conta da cultura em formação será transferido para a conta "Cultura Permanente Formada" - Imobilizado, especificando-se o tipo de cultura.

Esta conta está sujeita à contabilização de exaustão, a partir do mês em que começar a produzir.

Produção da Cultura Permanente

Durante o período de formação do produto a ser colhido (maçã, uva, laranja, etc.) os custos pagos ou incorridos serão acumulados em conta específica, que poderá ser denominada de "Colheita em Andamento" - Estoques - Ativo Circulante, devendo-se especificar o tipo de produto que vai ser colhido.

Após a colheita, esta conta deverá ser baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta denominada "Produtos Agrícolas" - Estoques, especificando-se o tipo de produto colhido.

Registros Contábeis

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se o seguinte:

1 - os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;

2 - os custos indiretos das culturas, temporárias ou permanentes devem ser apropriados aos respectivos produtos;

3 - os custos específicos de colheita, bem como de beneficiamento, acondicionamento, armazenagem e outros necessários para que o produto resulte em condições de comercialização, devem ser contabilizados em conta de Estoque de Produtos Agrícolas;

4 - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas a partir da primeira colheita. O mesmo tratamento contábil também deve ser dado às despesas pré-operacionais, relativas as novas culturas, em entidade agrícola já em atividade;

5 - os custos com desmatamento, destocamento, corretivos de solo e outras melhorias para propiciar o desenvolvimento das culturas agrícolas que beneficiarão mais de uma safra devem ser contabilizados pelo seu valor original, no Ativo Diferido, como encargo das culturas agrícolas desenvolvidas na área, deduzidas as receitas líquidas obtidas com a venda dos produtos oriundos do desmatamento ou destocamento;

6 - a exaustão dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às culturas permanentes, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita;

7 - os custos incorridos que aumentem a vida útil da cultura permanente devem ser adicionados aos valores imobilizados;

8 - as perdas correspondentes à frustração ou ao retardamento da safra agrícola devem ser contabilizadas como despesa operacional;

9 - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social;

10 - os custos necessários para a produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e os custos com tratamentos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e

b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício.

2. ATIVIDADES PECUÁRIAS

As atividades das Entidades Pecuárias alcançam desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização, dividindo-se em:

- a) cria e recria de animais para comercialização de matrizes;
- b) cria, recria ou compra de animais para engorda e comercialização; e
- c) cria, recria ou compra de animais para comercialização de seus produtos derivados, tais como: leites, ovos, mel, sêmen, etc.

Na contabilidade da empresa com exploração de atividade pecuária, o rebanho existente deverá ser classificado de acordo com o tipo de criação e finalidade:

1 - No Imobilizado - Ativo Permanente:

- a) Gado Reprodutor: representado por bovinos, suínos, ovinos, eqüinos e outros destinados à reprodução, ainda que por inseminação artificial;
- b) Rebanho de Renda: representado por bovinos, suínos, ovinos, eqüinos e outros que a empresa explora para produção de bens que constituem objeto de suas atividades;
- c) Animais de Trabalho: representados por eqüinos, bovinos, muares, asininos destinados a trabalhos agrícolas, sela e transporte.

Em decorrência dessa classificação no Ativo Permanente, esses bens ficam sujeitos à depreciação a partir do momento em que estiver em condições de produzir ou posto em funcionamento ou uso.

2 - Estoque - Ativo Circulante:

Classificam-se no Ativo Circulante as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Portanto, os rebanhos que se destinam à venda ou a consumo serão registrados nessa conta e ficarão sujeitos à avaliação de estoque, pelo preço de mercado, custo médio ou inventário físico (PN CST nº 6/79).

3 - Crias novas:

É recomendável que a cria recém-nascida seja classificada primeiramente no Estoque – Ativo Circulante até que atinja uma idade em que possa ser analisada a sua habilidade para o trabalho, procriação ou engorda, quando então será definida a sua permanência no Ativo Circulante ou a sua reclassificação para o Imobilizado – Ativo Permanente.

O valor do custo das crias nascidas poderá ser apurado pelo preço real de custo ou pelo preço corrente de mercado, gerando nesse último caso uma receita de "superveniência ativa".

O desaparecimento ou morte de animais terá seus valores registrados em conta de resultado como "insubsistências ativas".

Registros Contábeis

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se o seguinte:

1 - os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;

2 - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados;

3 - nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:

a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;

b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e

c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a idade e a qualidade dos mesmos;

4 - os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário;

5 - as perdas por morte natural devem ser contabilizadas como despesa operacional, por decorrentes de risco inerente à atividade;

6 - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

DEPRECIÇÃO Contabilização

O registro contábil da quota de depreciação de semoventes será a débito de conta de custo ou despesa, e a crédito da conta de depreciação acumulada.

3. RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL

As receitas operacionais da atividade rural são aquelas provenientes do giro normal da empresa, em decorrência da exploração das respectivas atividades rurais.

A empresa rural tem como atividades principais a produção e venda dos produtos agropecuários por ela produzidos, e como atividades acessórias as receitas e despesas decorrentes de aplicações financeiras; as variações monetárias ativas e passivas não

vinculadas a atividade rural; o aluguel ou arrendamento; os dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; a compra e venda de mercadorias, a prestação de serviços, etc.

Desse modo, não são alcançadas pelo conceito de atividade rural as receitas provenientes de: atividades mercantis (compra e venda, ainda que de produtos agropastoris); a transformação de produtos e subprodutos que impliquem a transformação e a alteração da composição e características do produto *in natura*, com utilização de maquinários ou instrumentos sofisticados diferentes dos que usualmente são empregados nas atividades rurais (não artesanais e que configurem industrialização), como também, por meio da utilização de matéria-prima que não seja produzida na área rural explorada; receitas provenientes de aluguel ou arrendamento, receitas de aplicações financeiras e todas aquelas que não possam ser enquadradas no conceito de atividade rural consoante o disposto na legislação fiscal (RIR/94, art. 352, e PN CST nº 07/82).

4. DESPESAS DE CUSTEIO

Consideram-se despesas de custeio, dedutíveis na apuração do resultado da atividade rural, aquelas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora e estejam relacionadas com a natureza da atividade exercida, apropriando-as em função do regime de competência.

Exemplos: gastos com salários e encargos de trabalhadores rurais, custos de depreciação de máquinas e equipamentos, exaustão das culturas, etc.

As perdas, parciais ou totais, decorrentes de ventos, geada, inundação, praga, granizo, seca, tempestade e outros eventos naturais, bem como de incêndio, devem ser registradas como despesa não-operacional do exercício.

5. AVALIAÇÃO DE ESTOQUE

O estoque final de produtos agrícolas, animais e extrativos, existente no encerramento do período, deverá ser avaliado com base num dos seguintes critérios de avaliação:

- a) custo médio;
- b) custo de aquisições mais recentes (Peps);
- c) inventário físico (contagem física) avaliado aos preços unitários praticados mais recentemente nas compras; e
- d) preços correntes no mercado.

Observe-se que a avaliação do estoque a preços de mercado, embora de apuração mais prática, implica no reconhecimento da valorização como receita tributável no período.

Fundamento Legal:

Resolução CFC 909, de 08.08.2001, que aprovou a [NBC T-10, Atividades Agropecuárias](#).

**RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.186
DE 28.08.2009**

D.O.U.: 15.09.2009

Aprova a NBC T 19.29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/05;

CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do IAS 41 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, quando dar-se-á a revogação das Resoluções CFC nº 909/01, publicada no D.O.U., Seção I, de 27/9/01, e nº 1.067/05, publicada no D.O.U., Seção I, de 19/1/06, sendo recomendada sua adoção antecipada.

Ata CFC nº 928.MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIMPresidente do Conselho

ANEXO

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 19.29 - ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

Objetivo

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.

Alcance

1. Esta Norma deve ser aplicada para contabilizar os seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas:

- (a) ativos biológicos;
- (b) produção agrícola no ponto de colheita;
- (c) subvenções governamentais previstas nos itens 34 e 35.

2. Esta Norma não é aplicável em:

- (a) terras relacionadas com atividades agrícolas (ver NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado e NBC T 19.26 - Propriedade para Investimento); e
- (b) ativos intangíveis relacionados com atividades agrícolas (ver NBC T 19.8 - Ativo Intangível).

3. Esta Norma deve ser aplicada para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, a NBC T 19.20 - Estoques, ou outra norma mais adequada, deve ser aplicada. Portanto, esta Norma não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos desta Norma, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

4. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupa
	Cana colhida	Açúcar, álcool
	Café	Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Definições

Definições relacionadas com a área agrícola

5. Os seguintes termos são usados nesta Norma com significados específicos:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

Produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

Despesa de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro.

Grupo de ativos biológicos é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.

Colheita é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

6. Atividade agrícola compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

(a) capacidade de mudança. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;

(b) gerenciamento de mudança. O gerenciamento facilita a transformação biológica, promovendo, ou pelo menos estabilizando, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade, luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desflorestamento, não é atividade agrícola; e

(c) mensuração da mudança. A mudança na qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, nível de gordura, conteúdo proteico e resistência da fibra)

ou quantidade (por exemplo, descendência, peso, metros cúbicos, comprimento e/ou diâmetro da fibra e a quantidade de brotos) causada pela transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorada como uma função rotineira de gerenciamento.

7. Transformação biológica resulta dos seguintes eventos:

(a) mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta), (ii) degeneração (redução na quantidade ou deterioração na qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou

(b) produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite.

Definições gerais

8. Os seguintes termos são usados nesta Norma com significados específicos:

Mercado ativo é aquele em que existem todas as seguintes condições:

(a) os itens negociados dentro do mercado são homogêneos;

(b) compradores e vendedores dispostos à negociação podem ser normalmente encontrados, a qualquer momento; e

(c) os preços estão disponíveis para o público.

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido no balanço.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Subvenção governamental é definida na NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais.

9. O valor justo de ativo tem sua determinação baseada na sua localização e nas condições atuais. Como consequência, por exemplo, o valor justo do gado na fazenda é o preço do mercado principal, menos a despesa de transporte e outras despesas necessárias para colocá-lo no referido mercado.

Reconhecimento e mensuração

10. A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) controla o ativo como resultado de eventos passados;

(b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade;

(c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

11. Em atividade agrícola, o controle pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama. Os benefícios econômicos futuros são, normalmente, determinados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

12. O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação da NBC T 19.20 - Estoques, ou outra norma aplicável.

14. Eliminado.

15. A determinação do valor justo para um ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento destes, conforme os atributos significativos reconhecidos no mercado em que os preços são baseados, por exemplo, por idade ou qualidade. A

entidade deve identificar os atributos que correspondem aos atributos usados no mercado como base para a fixação de preço.

16. Algumas entidades, frequentemente, fazem contratos para vender seus ativos biológicos ou produtos agrícolas em data futura. Os preços contratados não são, necessariamente, relevantes na determinação do valor justo porque este reflete o mercado corrente em que o comprador e o vendedor dispostos à transação a realizarão. Como consequência, o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola não é ajustado em função da existência do contrato. Em alguns casos, um contrato para venda de ativo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido na NBC T 19.7 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que se aplica aos contratos onerosos.

17. Se existir mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, considerando sua localização e condições atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo. Se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o mais relevante deles. Por exemplo, se a entidade tem acesso a dois mercados ativos, deve usar o preço vigente no mercado que pretende utilizar.

18. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas para determinação do valor justo:

(a) o preço de mercado da transação mais recente, considerando que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a de encerramento das demonstrações contábeis;

(b) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e

(c) padrões do setor, tais como o valor de pomar expresso pelo valor de embalagem padrão de exportação, alqueires ou hectares, e o valor de gado expresso por quilograma ou arroba de carne.

19. Em alguns casos, as fontes das informações mencionadas no item 18 podem sugerir diferentes conclusões sobre o valor justo do ativo biológico ou produto agrícola. Nessa situação, devem ser avaliadas e ponderadas as razões para essas diferenças de forma a obter a melhor estimativa do valor justo, entre as opções existentes.

20. Em algumas circunstâncias, o preço ou valor determinado pelo mercado pode não estar disponível para um ativo biológico nas condições atuais. Nessas circunstâncias, a entidade deve utilizar o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado do ativo, descontado à taxa corrente do mercado, para definição do valor justo.

21. O objetivo do cálculo do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado é o de determinar o valor justo do ativo biológico no local e nas condições atuais. A entidade deve considerar esse objetivo na determinação da taxa de desconto apropriada e na estimativa do fluxo de caixa líquido esperado. Na determinação do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado, a entidade deve incluir a expectativa dos participantes do mercado sobre o fluxo de caixa líquido que o ativo pode gerar no mais relevante dos mercados.

22. A entidade não deve incluir na estimativa de fluxo de caixa quaisquer expectativas de financiamento de ativos, tributos ou restabelecimento do ativo biológico após a colheita (por exemplo, o custo de replantio de árvores em plantação após a colheita).

23. O preço em uma transação entre comprador e vendedor dispostos à negociação, sem favorecimento das partes, está sujeito a variações do fluxo de caixa. O valor justo reflete a possibilidade de existência de tais variações. Assim, a entidade deve incorporar a expectativa sobre possíveis variações no fluxo de caixa na elaboração desse fluxo e na taxa de desconto, ou, ainda, a combinação dos dois. Na determinação da taxa de desconto, a entidade deve usar premissas consistentes com aquelas usadas na estimativa do fluxo de caixa esperado, para evitar omissão ou duplicação de premissas.

24. Os custos podem, algumas vezes, se aproximar do valor justo, particularmente, quando:

(a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, as árvores frutíferas brotadas a partir de sementes ou mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis); ou

(b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos).

25. Ativos biológicos são, muitas vezes, implantados na terra (por exemplo, árvores de floresta plantada). Pode não existir um mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir um mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos, terra nua e terras com melhorias, como um conjunto. A entidade pode usar informações sobre ativos combinados para determinar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e da terra com melhorias pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo do ativo biológico.

Ganhos e perdas

26. O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.

27. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.

28. O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, deve ser incluído no resultado do período em que ocorrer.

29. O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola como resultado da colheita.

Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo

30. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com a NBC T 19.28 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável.

31. A presunção do item 30 pode ser rejeitada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado previamente o ativo biológico ao seu valor justo, menos a despesa de venda, continuará a mensurá-lo assim até a sua venda.

32. Em todos os casos, a entidade deve mensurar o produto agrícola no momento da colheita ao seu valor justo, menos a despesa de venda. Esta Norma assume a premissa de que o valor justo do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre mensurado de forma confiável.

33. Na determinação do custo, da depreciação e da perda por irreversibilidade acumuladas, a entidade deve considerar a NBC T 19.20 - Estoques, NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado e NBC T 19.10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Subvenção governamental

34. A subvenção governamental incondicional relacionada a um ativo biológico mensurado ao seu valor justo, menos a despesa de venda, deve ser reconhecida no resultado do período quando, e somente quando, se tornar recebível.

35. Se a subvenção governamental relacionada com o ativo biológico mensurado ao seu valor justo menos a despesa de venda for condicional, inclusive quando exigir que a entidade não se envolva com uma atividade agrícola especificada, deve ser reconhecida no resultado quando, e somente quando, a condição for atendida.

36. Os termos e as condições das subvenções governamentais variam. Por exemplo, uma subvenção pode requerer que a entidade agrícola cultive durante cinco anos em determinada localidade, devendo devolvê-la, integralmente, se o cultivo se der em período inferior. Nesse caso, a subvenção não pode ser reconhecida no resultado antes de se passarem os cinco anos. Contudo, se os termos contratuais permitirem a retenção do valor proporcional à passagem do tempo, seu reconhecimento contábil também deve ser proporcional.

37. Se a subvenção governamental estiver relacionada com ativo biológico mensurado ao custo menos qualquer depreciação ou perda irreversível acumuladas (ver item 30), a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais deve ser aplicada.

38. Esta Norma exige tratamento diferente da NBC T 19.4 se a subvenção do governo se referir a ativo biológico mensurado pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda ou a subvenção do governo exigir que a entidade não se ocupe de uma atividade agrícola específica. A NBC T 19.4 é somente aplicada à subvenção governamental relacionada a ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas irreversíveis acumuladas.

Divulgação

39. Eliminado.

Geral

40. A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.

41. A entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos.

42. A divulgação requerida pelo item 41 pode ter a forma dissertativa ou quantitativa.

43. A entidade é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. Por exemplo, a entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções.

44. Ativos biológicos consumíveis são aqueles passíveis de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, plantações de milho, cana-de-açúcar, café, soja, laranja e trigo e árvores para produção de madeira. Ativos biológicos para produção são os demais tipos como por exemplo: rebanhos de animais para produção de leite, vinhas, árvores frutíferas e árvores das quais se produz lenha por desbaste, mas

com manutenção da árvore. Ativos biológicos de produção não são produtos agrícolas, são, sim, autorrenováveis

45. Ativos biológicos podem ser classificados como maduros ou imaturos. Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).

46. As demonstrações contábeis devem divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma:

(a) a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; e

(b) mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas:

(i) de cada grupo de ativos biológicos no final do período; e

(ii) da produção agrícola durante o período.

47. A entidade deve evidenciar o método e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos.

48. A entidade deve divulgar o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita.

49. A entidade deve divulgar:

(a) a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades;

(b) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e

(c) as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

50. A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:

(a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;

(b) aumentos devido às compras;

(c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com a NBC T 19.28 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(d) reduções devidas às colheitas;

(e) aumento resultante de combinação de negócios;

(f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e

(g) outras mudanças.

51. O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

52. A transformação biológica resulta em várias mudanças físicas - crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios

econômicos futuros. A mudança no valor justo de ativo biológico devido à colheita também é uma mudança física.

53. A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se um evento ocorre e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados de acordo com a NBC T 19.27 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Exemplos de tais eventos incluem surtos de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos.

Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável

54. Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), no final do período deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
- (c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;
- (d) o método de depreciação utilizado;
- (e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e
- (f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecuperabilidade acumulada) no início e no final do período.

55. Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente, a conciliação deve conter os seguintes montantes, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos:

- (a) perdas irrecuperáveis;
- (b) reversão de perdas no valor recuperável; e
- (c) depreciação.

56. Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e
- (c) o efeito da mudança.

Subvenção governamental

57. A entidade deve fazer as seguintes divulgações:

- (a) a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
- (b) condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental; e
- (c) reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais.